



Roj: **STS 2348/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2348**

Id Cendoj: **28079130022021100244**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/05/2021**

Nº de Recurso: **5444/2019**

Nº de Resolución: **765/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 3730/2019,**
ATS 1423/2020,
STS 2348/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 765/2021

Fecha de sentencia: 31/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5444/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/05/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 5444/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 765/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 5444/2019, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2019, por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Cataluña, en el recurso 17/2017, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), ejercicio 2006.

Ha comparecido como parte recurrida don Alberto representado por la procuradora doña Miriam Sagnier Valiente.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2019, por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Cataluña, que estimó el recurso 17/2017, promovido por don Alberto contra el Acuerdo del Tribunal Económico Regional de Cataluña de 3 de octubre de 2016, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación practicada el 13 de noviembre 2012, por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de IRPF, ejercicio 2006.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

1º.- Por acuerdo del Inspector Regional, de 13 de enero de 2012, se practicó a don Alberto liquidación por el concepto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, imputado como rentas en especie y correspondientes a las retribuciones como administrador, una serie de gastos por importe de 16.938,60 euros contabilizados por la entidad PRODACAL, S.L. en el citado ejercicio 2006, de conformidad con los artículos 46 y 47 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo TRLIRPF), incrementado en el importe de los ingresos a cuenta que se cifró en el 35% (5.928,51 euros) por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros. Estos gastos no fueron objeto de regularización en sede de INFIPROX, S.L. por no encontrarse citada en las actuaciones tal entidad como sucesora de PRODACAL, S.L.

2º.- En 2006 don Alberto era uno de los dos socios principales de INFIPROX, S.L. con una participación del 44,37%, siendo, además, el administrador único de dicha sociedad. En el mismo ejercicio 2006, era también uno de los dos socios principales de PRODACAL, S.L. con una participación del 48,36%, siendo, igualmente en este caso, administrador de la entidad.

3º.- Mediante escritura de fusión, de 3 de enero de 2007, PRODACAL fue absorbida por INFIPROX.

4º.- La AEAT llevó a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad INFIPROX, S.L. pero no en calidad de sucesora de PRODACAL, S.L. En el curso de estas actuaciones se pusieron de manifiesto una serie de hechos que afectaban a la situación tributaria de don Alberto y que dieron lugar a la liquidación recurrida.

5º.- No conforme con la liquidación, don Alberto interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM000, desestimada por la resolución del Tribunal Económico Administración Regional de Catalunya de 3 de noviembre de 2016.

6º.- Contra la dictada resolución, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La pretensión del recurrente en la vía judicial se ciñó a la procedencia de la detracción, en la liquidación, de las cantidades a cuenta que debió ingresar la sociedad pagadora al haber prescrito la acción contra el pagador.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"Planteada así la cuestión el recurso ha de ser estimado, porque siendo de cuenta de la entidad pagadora la obligación de retener, y por tanto exigible a ésta, de las actuaciones resulta, y el acuerdo de liquidación pone de manifiesto - Páginas 24, 36 y 37- que la obligación de retener no fue exigida a PRODACAL S.L. porque el 3 de enero de 2007 había sido absorbida por la entidad INFIPROX, S.L. a la cual, si bien le fueron seguidas actuaciones para regularizar el Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio 2006, no obstante tales actuaciones no le fueron seguidas como sucesora del PRODACAL S.L., y ello pese a que aquellos gastos que luego se imputaron como rentas en especie en el IRPF se pusieron de manifiesto en aquellas actuaciones, de todo lo cual resulta, como alega la parte recurrente, que si se produjo prescripción fue originada por la propia Administración, y, precisamos, ello fue porque INFIPROX S.L. no fue inspeccionada también en calidad de sucesora de PRODACAL S.L."

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito, el 24 de junio de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2019.

2. En tal escrito identificó como normas infringidas, el artículo 101.5 del TRLIRPF en relación con artículo 72.2 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 4 de agosto de 2004) ["RIRPF 2004"], aplicables al caso *ratione temporis*.

Aduce, igualmente, como infringida, la jurisprudencia que interpreta estos preceptos en relación con el momento en que puede deducir el perceptor de las rentas las retenciones, jurisprudencia contenida en las sentencias de 4 de noviembre de 2010 (RCA 4366/2005; ECLI:ES:TS:2010:6312), 2 de diciembre de 2010 (RCUD 331/2006; ECLI:ES:TS:2010:6872), así como la jurisprudencia que ha matizado la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor recogida en las sentencias de 27 de febrero 2007, (RCA 2400/2002; ECLI:ES:TS:2007:2118), 5 de marzo de 2008, (RCA 3499/2002; ECLI:ES:TS:2008:1606), 16 de julio de 2008 (RCUD 398/2004; ECLI:ES:TS:2008:4207), 25 de junio de 2013 (RCUD 282/2010; ECLI:ES:TS:2013:3970) y 28 de junio de 2013 (RCA 3247/2010; ECLI:ES:TS:2013:3971).

3. La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de julio de 2019 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 14 de febrero de 2020, en el que, considerando que concurre las circunstancias de interés casacional objetivo previstas en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

"Determinar si la prescripción de la obligación del pagador-retenedor, de retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, precisar si, la circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad retenedora u obligada a ingresar a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

3.1 El artículo 101.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (actualmente artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

3.2 El artículo 72 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (actualmente artículo 74 Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo).

3.3 El artículo 23 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".

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación por escrito de 18 de mayo de 2020.



En el escrito, delimita sus pretensiones de la siguiente forma: "se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

-El sujeto pasivo NO puede oponer la prescripción de la obligación del retenedor, de retener (o pagar a cuenta) en el IRPF, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección, para que se deduzca de su cuota la cantidad que debió ser retenida o pagada a cuenta y no lo fue. En primer lugar, porque el sujeto pasivo del impuesto NO puede oponer la prescripción de la obligación accesoria de realizar retenciones o pagos a cuenta, para incumplir su obligación principal, no prescrita, de incluir en su declaración todos sus rendimientos, sin deducir las cantidades que no se le retuvieron por causa a la que no fue ajeno ex, art. 101.5 TRLIRPF 2004. Además, porque el art.101.5 TRLIRPF 2004 no se refiere a los supuestos en que se pretende aplicar la deducción en el marco de un procedimiento inspector.

-En cuanto a la interpretación del citado art. 101.5 TRLIRPF 2004 (99.5 LIRPF 2006), en ningún caso resulta indiferente que el perceptor- obligado tributario principal, fuera administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no la practicó). En estos supuestos, a tenor de estos preceptos, el perceptor no puede deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Si la retención no se practicó, el administrador único de la empresa no puede pretender ser ajeno a dicha actuación".

CUARTO.- *Oposición al recurso de casación por la Administración.*

La representación procesal del Sr. Alberto presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 13 de agosto de 2020. En el mismo, argumenta que la sentencia impugnada se ajusta plenamente a Derecho y a los preceptos y jurisprudencia que se invocan como infringidos, por lo que, concluye: "procede desestimar íntegramente dicho recurso y confirmar íntegramente aquella sentencia, con imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente".

QUINTO.- *Deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 18 de mayo de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación*

Lo primero que hemos de aclarar es que la controversia no gira ya sobre la imputación o no de determinadas rentas en especie. Tampoco debemos abordar, en el presente recurso, si procede o no procede imputar una determinada cantidad en concepto de ingreso a cuenta. Ambas cuestiones ya han sido resueltas en la instancia. Lo único que tenemos que resolver es si el ingreso a cuenta que se suma al valor de la retribución imputada al Sr. Alberto, debería descontarse en su liquidación, al margen de que su ingreso no se haya producido por parte de la entidad PRODACAL S.L., e independientemente de quien sea responsable de tal falta de ingreso.

SEGUNDO.- *La posición de las partes con respecto a la cuestión con interés casacional.*

La Abogacía del Estado comienza recordando que la sentencia recurrida resuelve el recurso considerando, únicamente, que la obligación de retener correspondía a la empresa y que, con respecto a ella, prescribió el derecho de la Administración a reclamar las cantidades correspondientes.

Frente a ello aduce que el artículo 101.5 TRLIRPF se aplica solo a los casos de posible deducción de cantidades no retenidas al hacer la declaración del sujeto pasivo, pero no en una regularización posterior. Así lo dijeron las SSTs de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 2080/2007 y de 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006.

Señala, además, que, si la empresa tenía la obligación accesoria de retener, el sujeto pasivo tenía la obligación principal de incluir en su declaración todos sus rendimientos y, como dice el art. 23.2 LGT, solo podía deducir los pagos a cuenta soportados o la cantidad, distinta de dicho importe, establecida en la ley propia de cada tributo.

Sostiene que el art. 101.5 TRLIRPF solo permite deducir pagos a cuenta o retenciones que debieron realizarse, pero no se realizaron si el sujeto pasivo fue totalmente ajeno a esa circunstancia.

Mantiene que carece de sentido que, si la obligación del retenedor estaba prescrita, pero no lo estaba la obligación principal, pueda el obligado principal oponer la prescripción de la obligación accesoria para librarse de cumplir la que le incumbe.



Todo ello, añade, debe ponerse en relación con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que ha matizado la naturaleza autónoma de la obligación de retener, reconocida en el art. 23.1 LGT, en el sentido de exigir en el momento de valorar las consecuencias de su incumplimiento la conducta del contribuyente, en cuanto auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal.

En este supuesto, advierte que "el contribuyente era socio y administrador único de la empresa que debió hacer los pagos, de modo que la sentencia recurrida al estimar el recurso y permitir a dicho contribuyente que se deduzca unos pagos a cuenta que no se realizaron por su propia decisión, cuando la Administración no puede ya reclamarlos de la empresa dada la prescripción de la deuda, no solo ignora el art. 101.5 TRLIRPF 2004, sino que consagra el enriquecimiento injusto que, la jurisprudencia que invocamos, ha proscrito en estos supuestos (aunque sea refiriéndose al enriquecimiento de la Administración)".

En definitiva, concluye, "de la misma forma que, para evitar situaciones de enriquecimiento injusto de la Administración, se ha afirmado que la Administración ha de acreditar que el obligado tributario no ha ingresado la cuota íntegra antes de exigir tales retenciones o pagos a cuenta al retenedor que incumplió su obligación en tal sentido, igualmente, no es admisible que se permita deducir lo no retenido ni ingresado en el Tesoro, al perceptor que es en todo o en parte responsable del incumplimiento de la obligación legal de retener o realizar los pagos a cuenta".

Por su parte, el Sr. Alberto comienza distinguiendo entre retención e ingreso o pago a cuenta. Asegura, que, en el primer caso, el pagador tiene la obligación de descontar una parte del importe a pagar (dinerario) e ingresarlo en la Hacienda Pública; mientras que, en el segundo caso, sobre el valor estimado de una retribución en especie (no dineraria), el sujeto que retribuye tiene que calcular un importe que debe ingresar en la Hacienda Pública.

Resalta esa diferenciación porque, asegura, si bien se dice por la Abogacía de Estado que tanto la retención como el ingreso o pago a cuenta tienen la misma operativa, ello no es cierto y por tanto no puede extenderse sin más la doctrina del Tribunal Supremo sobre la figura de las retenciones como aplicable a los ingresos o pagos a cuenta puesto que tienen elementos diferenciadores significativos.

Para el Sr. Alberto la cuestión clave es que el ingreso a cuenta no se practicó por causas ajenas a la sociedad y al obligado tributario principal y por ello éste debería tener derecho a la deducción de la cuota del ingreso a cuenta que debió ser liquidado por la Inspección y que se tuvo en cuenta en el cálculo de la liquidación del IRPF de 2006. Y, por tanto, la incidencia de si el obligado era o no administrador, en nada puede afectar a la resolución del caso.

Subraya que la sociedad PRODACAL S.L. no realizó ningún pago en forma dineraria ni tampoco en forma de retribución en especie. Esta retribución en especie es una "ficción jurídico-fiscal" que realiza la AEAT sobre determinados gastos incurridos por dicha sociedad como conclusión a las actuaciones llevadas a cabo en la sociedad INFIPROX, S.L. (sucesora de la anterior) y que como consecuencia de ello afectan al Sr. Alberto .

Considera que las alegaciones realizadas por la Abogacía del Estado en relación con la prescripción del derecho a exigir a INFIPROX, S.L. (como sucesora de PRODACAL, S.L.) carecen de relevancia a la vista de la documentación obrante en el expediente, ya que, como puede comprobarse:

(i) la compañía INFIPROX, S.L. (como sucesora de PRODACAL, S.L.) sí fue paralelamente objeto de actuaciones inspectoras en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

(ii) Tal como consta en el acuerdo de liquidación referido a la sociedad INFIPROX S.L., el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 23 de septiembre de 2010, por lo que en ningún modo se encontraban prescritas sus obligaciones inherentes a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta del ejercicio 2006.

(iii) En el acuerdo liquidación anulado por la sentencia recurrida en casación puede leerse que la PRODACAL, S.L. contabilizó y se dedujo en la cuenta 629100, denominada "viajes y desplazamientos", entre otros, los gastos relacionados, con los gastos derivados de los viajes efectuados a Brasil por el Sr. Alberto tal y como consta en los justificantes aportados por la obligada tributaria de dichos gastos coincidentes con los cargos que aparecen en los extractos de las distintas tarjetas de créditos aportadas. Esa sociedad, tal y como consta en la escritura de fusión de fecha 3 de enero de 2007, es absorbida por INFIPROX S.L. siendo el Sr. Alberto , administrador y socio en la misma.

No hay duda, recalca, de que en ningún caso estamos ante un supuesto en que "la Inspección se ve impedida para exigir las mismas a la pagadora", ya que no solo se inspeccionó el ejercicio 2006 de la sucesora de la entidad PRODACAL, S.L. sino que la Inspección tuvo en su poder toda la documentación necesaria para realizar una regularización íntegra.

Señala que "la falta del ingreso en la Hacienda Pública del ingreso o pago a cuenta de la citada retribución en especie en ningún caso se produjo por voluntad del Sr. Alberto o de la sociedad PRODACAL, S.L., sino que,



en todo caso, se produjo por error o falta de convicción de las actuaciones inspectoras que habiendo iniciado actuaciones de inspección sobre el ejercicio 2006, y teniendo el citado ejercicio en inspección y habiendo decidido "recalificar" unos gastos como si fueran una retribución en especie "se olvidó" de calcular el ingreso o pago a cuenta que debía realizar la sociedad [PRODACAL, S.L.] como consecuencia de esta nueva calificación".

Frente a la alegación de la Administración de que en la comunicación de inicio de actuaciones no se incluyó a la sociedad PRODACAL, S.L. como sucesora de la sociedad INFIPROX, S.L., responde manifestando, en primer lugar, que no es cierto porque si no la Inspección no hubiera podido realizar actuaciones sobre esa sociedad y las hizo y, en segundo lugar, porque nada hubiera impedido ampliar las actuaciones inspectoras a la sociedad INFIPROX, S.L. como sucesora de PRODACAL, S.L. y de hecho así lo hizo respecto al impuesto sobre sociedades.

Defiende que la cuestión que realmente debe plantearse es si el ingreso o pago a cuenta que el Departamento de Inspección "debía haber incluido en la liquidación en sede de la sociedad INFIPROX, S.L. como sucesora de PRODACAL, S.L., en coherencia con la recalificación de unos gastos fiscalmente no deducibles, debe tener alguna repercusión perjudicial en la liquidación que posteriormente se practicó al Sr. Alberto, en el sentido de impedir la deducción del citado ingreso o pago a cuenta de su liquidación por el IRPF, teniendo en cuenta que, en el propio escenario establecido por la inspección, eran las sociedades PRODACAL, S.L. o INFIPROX, S.L. las que tenían la obligación de realizar el citado ingreso o pago a cuenta y que la Administración tributaria no liquidó".

Se fija en que la Abogacía del Estado basa la procedencia de este recurso de casación en la vinculación entre las sociedades y el Sr. Alberto, lo que, en su opinión, introduce un elemento de confusión y distorsión, puesto que, de hecho, se plantea la cuestión como si el Sr. Alberto hubiera intervenido de alguna forma en el error incurrido por la Inspección; como si por su voluntad las sociedades hubieran incumplido su obligación de realizar el correspondiente pago a cuenta. Rechaza ese planteamiento, sosteniendo que su intervención fue completamente inexistente, por lo que no cabe negar la deducción por el supuesto perceptor de unos rendimientos (que nunca lo fueron, sino que fueron imputados por la inspección) de un pago a cuenta que la propia Administración se "olvidó" de liquidar en sede la entidad pagadora. Afirma que el supuesto perjuicio que se habría producido a la administración resultante de la falta de ingreso por parte de las sociedades no ha sido ocasionado por el Sr. Alberto, sino por la falta de diligencia de la Inspección

Sostiene que la Abogacía del Estado confunde asimismo la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 2080/2007 y de 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, puesto que el Sr. Alberto difícilmente podía tener la obligación principal de incluir en su declaración la retribución en especie, porque, como ha dicho ya, tal retribución era inexistente, se trata de una recalificación de gastos que realiza la Inspección en el transcurso del procedimiento inspector y por tanto el Sr. Alberto no podía en modo alguno conocer cuál iba a ser, años después, la interpretación que de los mismos iban a hacer las autoridades fiscales.

Y si la obligación accesoria (en los propios términos indicados en el escrito de interposición) de la sociedad consistente en la práctica del ingreso a cuenta no le fue exigida por la Administración al tiempo de "regularizar" su situación tributaria, no ve razonable que el obligado tributario debiera renunciar a su deducción.

Pone de relieve que, en el cálculo de la retribución en especie Sr. Alberto, además de los gastos en sede de la sociedad por importe de 16.938,60 euros, se adicionan 5.928,51 euros en concepto de pago a cuenta, por lo que la cifra imputada por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros.

Es decir, que para el cálculo del aumento de la base imponible por el IRPF del Sr. Alberto sí se tiene en consideración el pago a cuenta tantas veces citado, en cambio, se niega la deducción del mismo pago a cuenta en la cuota de la misma declaración.

Lo suyo, afirma, es que se hubiera exigido de la sociedad que realizase

el correspondiente ingreso a cuenta en el marco de la propia actuación inspectora. Sin embargo, sostiene el Sr. Alberto, lo que se hace por parte de la Abogacía del Estado es trasladarle a él, en su calidad de socio y administrador de la empresa, la responsabilidad de tal falta de ingreso del pago a cuenta por parte de la sociedad, conclusión con la que no está de acuerdo, insistiendo en que carece de cualquier responsabilidad en el incumplimiento de la obligación de realizar este pago a cuenta que resulta *ex novo* de unas actuaciones inspectoras que dejaron prescribir una parte de la regularización que pretendían realizar.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*



Lo primero que hemos de aclarar es que nos hallamos ante rentas en especie, que no rentas de carácter dinerario.

Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

En 2006, la entidad PRODACAL (absorbida en 2007 por INFRIPOX SL) satisfizo las siguientes cantidades, - que fueron imputados al Sr. Alberto como renta en especie por su condición de administrador de dicha entidad): gastos relacionados con viajes a Brasil, que ascendieron a 15.188,60 euros y gastos médicos por importe de 1.750 euros. Tales rentas se valoraron por el coste para el pagador, es decir, 16.938,60 euros, más el ingreso a cuenta de 5.928,51 euros, puesto que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que perciban los contribuyentes por ostentar la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento. Todo ello se produjo en virtud de diversos preceptos del TRLIRPF.

Aduce el obligado tributario que el importe del ingreso a cuenta tomado para la valoración de las retribuciones en especie, resulta deducible a los efectos de la determinación de la cuota en sede del perceptor. No está de acuerdo con esa pretensión la administración tributaria, máxime si se tiene en cuenta que la prescripción operada en sede de PRODACAL, S.L. del derecho a liquidar los ingresos a cuenta, conduciría, en el supuesto de permitir su deducción, en sede del Sr. Alberto, a un "empobrecimiento injusto" de la administración, proscrito por nuestro ordenamiento. Replica el Sr. Alberto que el ingreso a cuenta que se sumaba al valor de la retribución en especie debería exigirse en sede de la sociedad y descontarse en la liquidación a él practicada. Mal se compadece el argumento de la prescripción anteriormente apuntado, asegura el obligado tributario, cuando la compañía había sido paralelamente objeto de actuaciones en los ejercicios 2006, 2007 y 2009. No resulta admisible que la inspección se centre en unas cosas y olvide otras. En la calificación de determinados gastos, en particular, los que se acaban imputando al obligado tributario como rentas en especie, sí había actuado la inspección, pero había omitido otras y, por ello, debería "responsabilizarse" de sus consecuencias en lugar de derivarlas al contribuyente al que obliga a pagar por sus "errores" y también por los de la propia Administración.

Pues bien, el art. 23 LGT regula, en general, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, estableciendo que: "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".

No es igual el régimen de la retención que el régimen del ingreso a cuenta, pero sí tienen en aspectos comunes, de ahí que, en ocasiones, y-esta es una de ellas-, las soluciones a las que se llegan pueden ser similares.

Nos interesa, a los presentes efectos, lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del artículo 101 del citado RD 3/2004, de 5 de marzo, relativos a la aplicación de practicar pagos a cuenta.

Dicho apartado 5 dispone que "El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

Por su parte, el mencionado apartado 6 establece que "Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido".



Pues bien, en relación con dicho apartado 101.5 (mejor en relación con el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) que es prácticamente idéntico, nos hemos pronunciado recientemente en nuestra sentencia 443/2021, de 25 de marzo (rec. cas. 8296/2019).

En su fundamento de derecho segundo, afirmamos:

"Para la Abogada del Estado, del art. 99.5 LIRPF resulta que la deducción por el perceptor en su autoliquidación, de las cantidades que debieron retenerse, pero no se retuvieron, sólo será admisible en los casos en que el incumplimiento de la obligación de retener o de realizar los pagos a cuenta fuera imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta. A este respecto, mantiene que no deja de ser significativo que el adverbio "exclusivamente", se añadió en el art. 99.5 LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modificó la LIRPF 2006, lo que pone de manifiesto la inequívoca voluntad del legislador de restringir los supuestos en los que cabe deducirse cantidades no retenidas a aquellos en los que el incumplimiento de la obligación de retener, haya sido absoluta y completamente ajena al sujeto pasivo perceptor de los rendimientos. En todo caso resalta que la LIRPF admite la deducción de las retenciones no retenidas con mayor generosidad que la LGT pues se admite dicha deducción en algunos supuestos, aun constanding que la Hacienda Pública no ha cobrado las cantidades que debieron ser retenidas, siempre que el perceptor de los rendimientos no haya tenido nada que ver con esa situación. En cambio, la LGT solo contempla la deducción de las retenciones que se hayan "soportado".

Por tanto, concluye *a sensu contrario* que en los supuestos en que el incumplimiento de la obligación legal de retener o realizar pagos a cuenta, no sea solo imputable a las personas citadas, sino que pudiera también deberse a la actuación del propio perceptor de las rentas (por ejemplo, en supuestos de vinculación con el retenedor), la norma trascrita debería interpretarse, según la recurrida, en el sentido de que no será admisible la deducción por el perceptor de los rendimientos, de las cantidades que debieron retenerse o pagarse a cuenta, pero no lo fueron.

Para la Abogado del Estado, la conclusión anterior es consecuente con la doctrina del Tribunal Supremo sobre la naturaleza de la obligación de retener, sentada en sentencias como las citadas *ut supra* (SSTS27-2-2007 ; 5 de marzo de 2008; 16 de julio de 2008 y, más recientemente, las de 25 de junio de 2013; 28 de junio de 2013) y la más reciente, de 17 de abril de 2017. Aunque esta jurisprudencia se refiere a los supuestos, distintos del presente, en que no habiéndose practicado las retenciones por el retenedor, se ingresa o puede haberse ingresado por el perceptor, el importe íntegro de la deuda tributaria, es aplicable al supuesto que aquí se examina, en la medida en que conlleva la superación de la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor y consagra la obligación de considerar la conducta del contribuyente para evitar situaciones de enriquecimiento injusto. En definitiva, si la Administración no puede exigir al retenedor que no retuvo, la cantidad correspondiente sin acreditar que no fue ingresada por el perceptor, para evitar situaciones de enriquecimiento injusto, a la inversa, el perceptor que no es ajeno al incumplimiento de la obligación de retener y no ha ingresado tampoco tales cantidades, no puede pretender no hacerlo pues, en ese caso, el enriquecimiento injusto se produciría en su favor. Dicho de otra forma, los obligados a soportar la retención que, con su conducta, provoquen el incumplimiento de la obligación de retener, no pueden deducirse aquello que no fue retenido ni ingresado en el Tesoro Público. Si se aceptara esta deducción en el impuesto, se llegaría a una situación de empobrecimiento injusto de la Hacienda Pública, pues se estaría tributando por un importe inferior al debido. La interpretación respondería a la lógica de las cosas y al principio de buena fe que debe presidir todas las relaciones jurídicas, pues no tendría sentido que se deduzca en su declaración y pague menos impuestos, el perceptor de rendimientos sin retención alguna, que ha sido partícipe de alguna manera del incumplimiento de la obligación de retener.

Los recurrentes argumentan, básicamente que, si no se practican las retenciones por el obligado a hacerlo, el perceptor de los rendimientos se las puede deducir de todas formas pues, en otro caso, se le estarían trasladando las obligaciones que incumben al retenedor y se estaría permitiendo a la Administración hacer dejación de sus funciones y de su obligación de regularizar la situación de éste. Se afirma que no permitir la deducción es contrario al espíritu del art. 99.5 LIRPF y puede dar lugar a que no se devuelva al pagador el ingreso indebido. Ello se considera aplicable también a los casos en que el perceptor es administrador solidario del pagador y socio al 50% de su capital social pues, se dice, el obligado a retener es un sujeto pasivo distinto con personalidad jurídica propia. En definitiva, se afirma que, si la Administración da por buena la percepción de unas rentas profesionales, debe dar por buena la retención que hubiera procedido y descontarla en aplicación el art.99.5 LIRPF para, en su caso, regularizar en el origen de la retención. Por todo ello, se solicita que se case la sentencia recurrida y se anule la liquidación impugnada y, además, que se fije doctrina jurisprudencial, en el sentido de interpretar que "en nada afecta al proceder establecido en el citado artículo la concurrencia en el perceptor de la condición de administrador solidario y/o socio al 50% de la entidad pagadora".

Y, en su fundamento jurídico tercero declaramos:



"Del análisis del artículo 99.5 de LRPF se deduce que al disponer que: "el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada", está intentando evitar que se produzca un doble cobro por parte de la Administración, que está obligada a exigir al retenedor la retención que debió hacer, por lo que si no se produjera la posibilidad del perceptor de deducir de la renta recibida el importe de la retención que debió ser realizada por el retenedor, se produciría un enriquecimiento injusto por la Administración, en el caso de que exigiera también la retención al retenedor, o como sostiene la recurrente, trasladaría la obligación del retenedor al perceptor, en el caso de que la Administración la exigiera solo de éste. La Abogado del Estado centra su argumentación en el párrafo siguiente del precepto: "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, destacando que el supuesto exige que la falta de retención sea "imputable exclusivamente" a la actuación del retenedor, entendiendo que la participación del retenido, en la inacción del retenedor, rompe la exclusividad en la imputación a éste. Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención. Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empecé a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad".

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

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

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

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

CUARTO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La Abogacía del Estado pretende que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los arts. 101.5 -TRLIRPF 2004, 72.2 RIRPF 2004 y 23 LGT, correctamente interpretados. Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustados a derecho, tanto la RTEARC de 3 de noviembre 2016, como la liquidación inicialmente impugnada.

Por su parte, el Sr. Alberto solicita la desestimación del presente recurso y, por ende, la confirmación íntegra de la sentencia recurrida.

Por todas las razones expuestas en los fundamentos precedentes, declaramos no haber al recurso de casación, lo que conlleva la confirmación de la sentencia recurrida y la anulación de las resoluciones y actos administrativos recurridos en los extremos debatidos.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*



En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a 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 Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5444/2019, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2019, por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Cataluña, en el recurso 17/2017, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), ejercicio 2006, sentencia que se confirma por estar ajustada a derecho, con lo cual se confirma la anulación de las resoluciones y actos administrativos recurridos en los extremos debatidos.

Tercero. - 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.