

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093291

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 174/2024, de 13 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1317/2021

#### SUMARIO:

**IS. Deducción por retenciones.** *Retenciones sobre rendimientos de arrendamiento de inmuebles.* Afirma la Sala que el percibo de los rendimientos es el presupuesto necesario para que se practiquen retenciones, de manera que si no se perciben rentas sometidas a retención no puede nacer el derecho a retener. La Ley atribuye al perceptor de los rendimientos sujetos a retención y no a quien los vaya a percibir, la obligación de computar los rendimientos por la contraprestación íntegra devengada y a incluirlos en la base imponible del Impuesto. En definitiva, es necesario probar que los rendimientos se han percibido y si no se aportan las pruebas precisas para acreditar este extremo mediante los justificantes del pago de los alquileres, emitidos por el inquilino o arrendatario, no cabe deducir las retenciones ni obtener la devolución de las mismas. Y una vez acreditado que el perceptor de los rendimientos sujetos a retención los ha cobrado, si no se han practicado retenciones o lo han sido por un importe inferior, cabría la deducción en la cuota del perceptor de las cantidades que se le debieron retener. [Vid., STS, de 10 de marzo de 2021, recurso nº 8116/2019 (NFJ081562)]. De acuerdo con la jurisprudencia expuesta, este carácter autónomo, debidamente matizado por la vinculación de la obligación de retener con la obligación principal del sujeto pasivo de pagar la cuota, impide que las retenciones puedan regularizarse sin tener en consideración las declaraciones de los sujetos pasivos retenidos y también impide que puedan deducirse unas retenciones que no estén debidamente conectadas con el pago de los rendimientos sujetos a retención, pero permite al retenido la deducción de las retenciones, aunque estas no se hubieran ingresado por el obligado a retener o lo hubieran sido en un importe inferior al procedente. En el presente caso, a juicio de la Sala cabe deducir que por la entidad actora se ha acreditado el efectivo pago mensual de la renta pactada por el arrendamiento del inmueble con la entidad XX en el ejercicio 2019 y si bien no consta el efectivo ingreso de dichas cantidades retenidas, por importe total de 5.051,10 €, por parte de XX, tal como se ha señalado, es independiente y autónomo el derecho a la deducción de la cantidad retenida por el arrendatario, del efectivo pago e ingreso en la Hacienda Pública por el retenedor de la cantidad que se debió de retener, con lo que se dan todos los requisitos necesarios para que la entidad actora tuviese derecho a la deducción de las cantidades retenidas por el arrendatario, solicitada en la rectificación pretendida de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2019 y en consecuencia, procede la estimación del recurso y la anulación de la Resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, así como de los acuerdos de la AEAT de los que traía causa, en cuanto que denegaban la rectificación pretendida y debiéndose acordar la deducción en la cuota, pretendida por la recurrente, de la cantidad de 5.051,10 €, solicitada en su escrito de rectificación.

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 19.

#### PONENTE:

Doña María Rosario Ormosa Fernández.

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0027447

Procedimiento Ordinario 1317/2021

Demandante: ECU DOS EXPLOTACION SL

PROCURADOR D. NOEL ALAIN DE DORREMOCHEA GUIOT

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

### SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 1317/2021

PROCURADOR D. NOEL ALAIN DE DORREMOCHEA GUIOT

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
Dña. María Rosario Ornosa Fernández  
Dña. María Antonia de la Peña Elías  
Dña. Ana Rufz Rey

Madrid, trece de marzo de dos mil veinticuatro

VISTO por la Sala del margen el recurso núm. 1317/2021 interpuesto por ECU DOS EXPLOTACIÓN SL, representada por el Procurador D. NOEL ALAIN DE DORREMOCHEA GUIOT, impugna la resolución de 22 de abril de 2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económica administrativa 28/23357/2020 formulada contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición planteado contra acuerdo denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero.**

Siguió el procedimiento sus trámites y se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 12 de marzo de 2024 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Rosario Ornos Fernández.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La representación procesal de la entidad recurrente impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 22 de abril de 2021, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 28/23357/2020 interpuesta contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, formulado contra acuerdo denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019, siendo la cuantía del recurso de 5.051,10 €, cantidad cuya devolución en cuota se solicita en concepto de las retenciones practicadas.

**Segundo.**

La entidad actora señala en la demanda que su actividad es la de arrendamiento de oficinas, siendo dueña para tal fin del inmueble situado en la calle Pollensa 6 de Las Rozas, Madrid. Dicho inmueble está arrendado a la entidad Tyco Integrated Security S.L. con domicilio social en el mismo inmueble arrendado. Está acreditado que con dicha entidad se concertó un contrato privado de arrendamiento, el 1 de julio de 2018, y que se aporta como documento 1, constituyéndose la correspondiente fianza en la Comunidad de Madrid el 13 de julio de 2018, que se aporta como documento 2.

Por el arrendamiento expresado se estableció un renta de 2.200 € mensuales para la primera anualidad, de los meses de enero a junio de 2019, y se incrementó a la cantidad de 2.230, 80 € durante los meses de julio a diciembre de 2019, conforme al incremento anual pactado en el contrato de arrendamiento, en concreto en la cláusula quinta. A dicha renta se sumó el IVA correspondiente del 21 %, Ascendiendo a la cantidad de 462 € durante los meses de enero a junio de 2019 y de 468,47 €, los meses de julio a diciembre de 2019. Igualmente a dicha renta se aplicó la retención correspondiente del 19 %, ascendiendo a la cantidad de 418 €, cada uno de los meses de enero a junio de 2019 y de 423,85 € los meses de julio a diciembre de 2019.

Se emitieron las correspondientes facturas cada una de los meses de enero a junio de 2019, por importe de 2.244 € y de 2.275,42 €, durante los meses de julio diciembre 2019, las cuales se acreditan con el documento aportado con el número 3. Las facturas emitidas fueron satisfechas íntegramente por la arrendataria durante el mismo ejercicio del devengo, es decir durante 2019, mediante transferencia bancaria.

En ellas se incluyó el IVA y la deducción de la retención aplicable y se acreditan las transferencias realizadas, con los correspondientes extractos bancarios, que se aportan como documento número 4, y de ahí que la suma de todas las retenciones practicadas importen la cantidad de 5.051,10 €, con lo que se acredita el efectivo pago de las facturas devengadas por las cantidades señaladas.

En su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2019 olvidó, por error, practicar la deducción de las retenciones soportadas y es por lo que se procedió a la solicitud de la rectificación de la autoliquidación, introduciendo las retenciones practicadas por importe de 5.051,10 €, solicitando su devolución.

La administración niega la devolución al no haberse aportado contrato de arrendamiento y los recibos bancarios del cobro de las mensualidades. Efectuó recurso de reposición contra el acuerdo denegatorio de su solicitud de rectificación, al cual aportó contrato de arrendamiento y extracto bancario, acreditativo de los pagos correspondientes a las facturas ya presentadas, así como sus libros de contabilidad y por la administración, se entendió que el contrato de arrendamiento no estaba firmado en todas sus hojas, sino solo en la última y que no se había acreditado el pago de las rentas, ya que la cuenta bancaria que refleja el contrato de arrendamiento no se corresponde con la cuenta bancaria reflejada en el extracto del Banco de Santander.

Indica que ha aportado como prueba de la solicitud de rectificación el contrato de alquiler, firmado por ambas partes, en todas sus hojas, de 1 de julio de 2018, el documento de subsana el número de la cuenta en la que debe

realizarse el pago de la rentas, de 5 de julio de 2018, así como certificado de titularidad de la cuenta de pago, depósito de la preceptiva fianza del arrendamiento en la Comunidad de Madrid, de 13 de julio, de 18, extracto del Banco de Santander, en el que se señala las fechas, cantidad y concepto de las transferencias realizadas, firmado y sellado por el apoderado de la entidad, facturas emitidas, incluyendo el devengo de la renta, la aplicación del IVA exigible y la realización de la retención. También ha aportado los libros mayores de su contabilidad y, como documento número 7, el ingreso de una cantidad en concepto de retenciones, realizadas a la actora por el arrendamiento expresado durante el ejercicio 2019, y el documento 8, en el que el propio retenedor certifica como retenida a la actora en concepto de arrendamiento y en el ejercicio 2019, la cantidad de 5056, 96 €.

Ambos documentos no estaban hasta ahora disponibles y se aportan con la demanda. De ahí que entienda que se justificado correctamente tanto el pago de las facturas como el ingreso de las cantidades retenidas por el retenedor y que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en concreto, con la Sentencia 332/2021, de 10 de marzo de la Sala Tercera, Sección Segunda, la retención es deducible con independencia de que se haya ingresado por el retenedor su importe, y en todo caso, solamente no sería deducible en los supuestos en los que no se ha producido el pago del alquiler por el arrendatario.

En este caso, se ha producido un enriquecimiento injusto de la administración y por lo tanto, solicita la estimación de recurso.

### Tercero.

Por la defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, se señala que fue la actora la que no justificó debidamente ante la administración, con la aportación de la documentación necesaria la rectificación pretendida.

En todo caso, señala que, de acuerdo con la Sentencia 331/2021, de 10 de marzo, de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, que reproduce, para que proceda la minoración de la cuota pretendida es preciso que se justifique el pago efectivo de la rentas del arrendamiento, y si ha existido pago, que el arrendatario haya ingresado en el Tesoro Público, el importe que le corresponde de la obligación de retener.

Señala que en este caso no se ha acreditado el ingreso efectivo de las rentas por la parte arrendataria y tampoco consta el certificado de retenciones practicadas, que debería de haber emitido la empresa Tyco Integrated Security S.L., y tampoco consta el ingreso de las retenciones en la Hacienda Pública.

Solicita la desestimación del recurso.

### Cuarto.

El Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, de 24 de noviembre de 2020, que había sido formulado contra la denegación de la solicitud de rectificación efectuada por la entidad actora en relación a la deducción de las retenciones practicadas en relación al arrendamiento controvertido, justifica la regularización practicada en la siguiente forma:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

Examinada la documentación aportada al expediente, resulta que el contrato de arrendamiento aportado no está firmado en todas las hojas, únicamente en la última hoja. Asimismo, el documento aportado como "extracto de Banco Santander" es una hoja en la únicamente consta el logotipo del Banco Santander pero no incluye ningún dato más que justifique que se trata de un verdadero justificante bancario: sello, firma, marca de agua digital,... Además la cuenta bancaria que se refleja en el contrato de arrendamiento no se corresponde con la cuenta bancaria reflejada en el documento denominado "extracto de Banco Santander".

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

De acuerdo con el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

Por otra parte, según los datos que obran en poder de la Administración no constan ingresadas retenciones por importe de 5.051,10 euros por parte de la entidad Tyco Integrated Security SL B82115577.

De acuerdo con el artículo 127.2 de la LIS 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 a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, 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.

Por tanto, no cabe admitir la devolución por deducción de retenciones no efectivamente practicadas, puesto que de lo contrario se produciría un empobrecimiento injusto de la Administración.

En consecuencia, al no quedar acreditado que la retención haya sido efectivamente soportada, se desestima el presente recurso de reposición.

Tercero.

Se acuerda desestimar el presente recurso."

**Quinto.**

El art. 19. 3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades determina:

"3. 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, por causa imputable exclusivamente al retenedor, 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."

La cuestión que se suscita en este recurso se centra en determinar si la mercantil recurrente, dedicada a la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, tiene derecho a deducir de la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 las retenciones derivadas del arrendamiento de un inmueble situado en la C/ Pollensa 6 de Las Rozas, Madrid a la entidad Tyco Integrated Security SL.

El derecho del perceptor de rendimientos sujetos a retención a deducir de la cuota las cantidades que se le debieron retener por el obligado a practicar retenciones, cuando estas no se han practicado o lo han sido por un importe inferior al que legal y reglamentariamente corresponde, en el Impuesto sobre Sociedades para el periodo impositivo comprobado de 2019, se regulaba, como hemos visto por el artículo 19.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del arrendamiento de inmuebles, el perceptor de los rendimientos es el arrendador y el obligado a practicar retenciones es el arrendatario como pagador de los rendimientos.

Esta Sección Quinta viene entendiendo que el derecho a retener nace cuando se ha acreditado que se han cobrado las rentas sujetas a retención; es decir que solo cuando se han percibido los rendimientos sujetos a retención por su perceptor cabe practicar retenciones. Así se determina en la Sentencia, de 31 de octubre de 2018, dictada en el recurso 111/2017 y en la Sentencia dictada en recurso 227/2018, de 17 de julio de 2019.

De ahí que se entienda que el percibo de los rendimientos es el presupuesto necesario para que se practiquen retenciones, de manera que si no se perciben rentas sometidas a retención no puede nacer el derecho a retener.

La Ley atribuye al perceptor de los rendimientos sujetos a retención y no a quien los vaya a percibir, la obligación de computar los rendimientos por la contraprestación íntegra devengada y a incluirlos en la base imponible del Impuesto.

En definitiva es necesario probar que los rendimientos se han percibido y si no se aportan las pruebas precisas para acreditar este extremo mediante los justificantes del pago de los alquileres, emitidos por el inquilino o arrendatario, no cabe deducir las retenciones ni obtener la devolución de las mismas. Y una vez acreditado que el perceptor de los rendimientos sujetos a retención los ha cobrado, si no se han practicado retenciones o lo han sido por un importe inferior, cabría la deducción en la cuota del perceptor de las cantidades que se le debieron retener.

La jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera Tribunal Supremo a partir la sentencia de 5 de marzo de 2008, recurso de casación 3499/2002, viene entendiendo que la obligación de retener por los pagadores de rendimientos es independiente y autónoma, pero no se puede desconectar de la obligación principal del sujeto pasivo, que es el auténtico obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal, de pagar la cuota tributaria y así lo sigue manteniendo la misma Sección y Sala del Alto Tribunal en la sentencia de 17 de abril de 2017, recurso de casación 785/2016.

Más recientemente, la Sentencia 332/2021 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de 10 de marzo, dictada en el recurso de casación 8116/2019, determina con claridad los requisitos para la deducción

pretendida por la actora de las retenciones practicadas por el arrendatario en relación a las rentas pactadas por el arrendamiento del inmueble:

## "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."

De acuerdo con la jurisprudencia expuesta, este carácter autónomo, debidamente matizado por la vinculación de la obligación de retener con la obligación principal del sujeto pasivo de pagar la cuota, impide que las retenciones puedan regularizarse sin tener en consideración las declaraciones de los sujetos pasivos retenidos y también impide que puedan deducirse unas retenciones que no estén debidamente conectadas con el pago de los rendimientos sujetos a retención, pero permite al retenido la deducción de las retenciones, aunque estas no se hubieran ingresado por el obligado a retener o lo hubieran sido en un importe inferior al precedente.

## Sexto.

En el caso que nos ocupa, se niega por la AEAT la rectificación pretendida por la recurrente de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y en consecuencia de la devolución pretendida de las cantidades retenidas por el arrendatario mensualmente, por el arrendamiento concertado con la entidad Tyco Integrated Security SL de un inmueble situado en la C/ Pollensa 6 de Las Rozas, Madrid, por varios motivos:

Porque el contrato de arrendamiento aportado no estaba firmado en todas las hojas, y solo en la última hoja.

Porque el documento aportado como "extracto de Banco Santander" era una hoja en la únicamente consta el logotipo del Banco Santander, pero no incluía ningún dato más que justificase que se trataba de un verdadero justificante bancario: sello, firma, marca de agua digital.

Porque la cuenta bancaria que se reflejaba en el contrato de arrendamiento no se correspondía con la cuenta bancaria reflejada en el documento denominado "extracto de Banco Santander".

Por último, porque no constaba el ingreso de las cantidades retenidas por el retenedor.

De las pruebas aportadas por la entidad actora y de las que obran en el expediente administrativo se desprende que se ha aportado el contrato de arrendamiento suscrito entre las partes, el 1 de julio de 2018, firmado en todas sus hojas, (documento 1 de la demanda).

También consta en el expediente administrativo una carta, remitida por la entidad actora a Tyco, de subsanación de la cuenta bancaria en al que debía de ingresarse la cantidad pactada como renta, de 5 de julio de 2018, ya que, en vez de la cuenta del Banco de Santander ES45 0030 1842 6500 007 3271, que figuraba en el contrato de arrendamiento, debía de ingresarse en la cuenta del mismo Banco ES45 0030 1842 6527 1000 0073.

En las facturas mensuales emitidas por la entidad actora, por el arrendamiento del inmueble, consta como cuenta en la que debe de ingresarse la renta la ES43 2100 1781 6802 0048 7610.

Finalmente, en los extractos bancarios, en los que figura el logo del Banco de Santander, y que son aportados con el escrito de demanda, la cuenta en la que finalmente son ingresadas las rentas por Tyco es la ES45 0030 1842 6500 007 3271, sin que se ofrezca explicación alguna en la demanda de todos esos cambios.

En todo caso, figura en el expediente un certificado del Banco Santander de que consta que la entidad actora ECU DOS EXPLOTACIÓN SL es titular de la cuenta ES45 0030 1842 6500 007 3271, que es en la que se hicieron los ingresos de las rentas mensuales, según figura en los extractos bancarios aportados.

También se han aportado por la actora el Libro Mayor de operaciones con la arrendataria y los Libros Mayores de retenciones y de facturas emitidas.

Consta también un certificado de retenciones de la AEAT, en el que aparece una retención practicada por Tyco de 5.056, 96 €, en el ejercicio 2019, figurando como entidad perceptora Ecu Dos Explotación SL, siendo el importe íntegro de 26.615,60 € y otra consulta de datos de la AEAT, de la entidad actora de 2019, en la que figura la retención de 5.056, 96 € por el arrendamiento del inmueble, siendo la entidad pagadora Tyco Integrated Security SL, siendo el total del ingreso de 26.615,60 €.

De todo ello cabe deducir que por la entidad actora se ha acreditado el efectivo pago mensual de la renta pactada por el arrendamiento del inmueble con la entidad Tyco Integrated Security SL en el ejercicio 2019 y si bien no consta el efectivo ingreso de dichas cantidades retenidas, por importe total de 5.051,10 €, por parte de Tyco Integrated Security SL, tal como hemos visto más arriba, es independiente y autónomo el derecho a la deducción de la cantidad retenida por el arrendatario, del efectivo pago e ingreso en la Hacienda Pública por el retenedor de la cantidad que se debió de retener, con lo que se dan todos los requisitos necesarios para que la entidad actora tuviese derecho a la deducción de las cantidades retenidas por el arrendatario, solicitada en la rectificación pretendida de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2019 y en consecuencia, procede la estimación del recurso y la anulación de la Resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, así como de los acuerdos de la AEAT de los que traía causa, en cuanto que denegaban la rectificación pretendida y debemos de acordar la

deducción en la cuota, pretendida por la recurrente, de la cantidad de 5.051,10 €, solicitada en su escrito de rectificación.

#### **Séptimo.**

Por lo expuesto, el recurso debe de estimarse con imposición de costas a la Administración General del Estado de conformidad con el artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en la cifra máxima por todos los conceptos de 2.000 € más IVA, en caso de devengo de este impuesto, en consideración al alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que hayan podido imponerse a lo largo del procedimiento.

### **FALLAMOS**

Que, debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo 1317/2021 interpuesto por ECU DOS EXPLOTACIÓN SL, representada por el Procurador D NOEL ALAIN DE DORREMOCHEA GUIOT, impugna la resolución de 22 de abril de 2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 28/23357/2020 formulada contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición planteado contra acuerdo denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 y anulamos la resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, así como los acuerdos de la AEAT de los que traía causa, declarando el derecho de la entidad actora a la rectificación pretendida de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 y a la deducción de la cantidad pretendida de 5.051,10 €, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1317-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1317-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.