

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 29 Jun. 2020, Rec. 5810/2019

Nº de Recurso: 5810/2019

Excepción a la imposibilidad de deducir por retenciones de la renta devengada por un arrendamiento en un ejercicio no pagado

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deducción de las retenciones por rentas devengadas de un arrendamiento impagado. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones. En este tipo de situaciones procedería reconocer al perceptor el derecho a deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas pues lo contrario supondría un enriquecimiento injusto.

El TEAC resuelve resolución en unificación de criterio el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sobre la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas.

*L 27/2014 de 27 Nov. (Impuesto sobre Sociedades) art. 41; art. 46; art. 58
RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 19;
art. 139
RD 439/2007 de 30 Mar. (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las
Personas Físicas y modificación del Reglamento de Planes y Fondos de
Pensiones) art. 78
RD 1777/2004 de 30 Jul. (Regl. del Impuesto sobre Sociedades) art. 60*

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 29 de junio de 2020

RECURSO: 00-05810-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: TEAC (VOCAL COORDINADORA) - NIF ---

DOMICILIO: CALLE001, 1 - 28036 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de octubre de 2019, por iniciativa propia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana dictó, con fecha 29 de marzo de 2019, resolución en la reclamación número 46/6801/2015. La cuestión controvertida consistía en determinar, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana estimó la reclamación anulando el acuerdo impugnado, debiendo la oficina gestora efectuar la devolución cuestionada con los intereses de demora correspondientes al concluir que "en caso de impago de la renta por el arrendatario, no percibiendo cantidad alguna el arrendador al tiempo de la exigibilidad de aquella, habrá nacido la obligación de retener, el importe de la retención se encuentra en poder de quien legalmente es el retenedor y éste tiene la obligación de ingresarla, por lo que necesariamente hemos de concluir que se trata de una "cantidad efectivamente retenida" a todos los efectos: genera derecho a deducción y, en su caso, genera derecho a la devolución".

SEGUNDO: Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en el mismo sentido el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta (resolución 55/96/2015 de 29 de abril de 2016) y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (resolución 06/195/2017 de 30 de abril de 2019); mientras que en sentido contrario han resuelto reclamaciones los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Castilla-La Mancha (resolución 19/517/2011 de 16 de mayo de 2014), de La Rioja (resolución 26/381/2013 de 30 de abril de 2015), de Madrid (resolución 28/24502/2013 de 30 de noviembre de 2016) y de Andalucía, Sala de Málaga (resolución 29/1023/2018 de 14 de septiembre de 2018).

TERCERO: Al existir resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales que aplican criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos, la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central por iniciativa propia dictó el 2 de octubre de 2019, al amparo del artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, acuerdo por el que se inicia el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio conforme a lo dispuesto en el citado precepto, resolución que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de dicha Ley, y por el que se otorga trámite de alegaciones, con carácter previo a la aprobación de la resolución de unificación de criterio, al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

CUARTO: El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formuló las alegaciones siguientes:

1.- La cuestión controvertida consiste en determinar, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución, de las retenciones correspondientes a las rentas de un arrendamiento devengadas, cuando dichas rentas no han sido pagadas.

El TEAR de la Comunidad Valenciana, TEAL de Ceuta, y el TEAR de Extremadura, consideran que, en caso de impago de la renta por arrendamiento, el importe de la retención se trata de una "cantidad efectivamente retenida a todos los efectos" desde el momento en que es exigible la renta y, por lo tanto, genera derecho a deducción y, en su caso, genera derecho a la devolución.

Por su parte, los TEAR de Castilla-La Mancha, La Rioja, Madrid y Andalucía han resuelto reclamaciones en sentido contrario, al considerar que estas cantidades no constituyen retenciones efectivas porque no han sido satisfechas las rentas correspondientes, por lo que no se puede proceder a la devolución de las mismas. El TEAR de La Rioja considera, incluso, que la obligación de retener no surge por la existencia de la deuda, sino que resulta necesario que se proceda al

cumplimiento de la obligación.

2.- La normativa que regula el Impuesto sobre Sociedades ha sido objeto de reforma en 2014. Hasta dicha fecha, el Impuesto sobre Sociedades (IS) estaba regulado por Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. En la actualidad la normativa aplicable es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), así como el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS 2015), aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

No obstante, los artículos que regulan la cuestión objeto del presente recurso, es decir, la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución, de las retenciones correspondientes a las rentas de un arrendamiento devengadas, cuando dichas rentas no han sido pagadas, no se han visto modificados, por lo que las conclusiones alcanzadas serán aplicables con ambas normativas. En este recurso nos referiremos a la normativa antigua (artículos 63.1 RIS y artículos 17.3 y 139.2 TRLIS), por ser la aplicable en los casos analizados por las resoluciones de los TEAR.

3.- 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. Para determinar si procede o no el derecho a deducir, y por tanto obtener la devolución, las cantidades correspondientes a las retenciones en los casos en los que la renta principal no haya sido satisfecha, es necesario establecer en qué momento se produce el nacimiento de la obligación de retener.

Los actos valorados en las resoluciones de los TEA seleccionadas por el TEAC, aplican unos criterios mantenidos por varios Tribunales Superiores de Justicia, como veremos más adelante.

Los supuestos analizados consideran que la obligación de 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. Se entiende que percibir 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.

El Reglamento del Impuesto, cuando regula el nacimiento de la obligación a retener, después de afirmar que con carácter general la obligación de retener nace cuando son exigibles los rendimientos, aclara que el nacimiento de este derecho se produce cuando se pagan o entregan si es anterior. Por tanto, en los casos objeto del presente recurso, se considera 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. Después, 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.

Como habíamos adelantado, esta interpretación viene avalada por la doctrina sentada por varios Tribunales Superiores de Justicia en supuestos sustancialmente iguales. En el caso del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, son muy numerosas las resoluciones que mantienen este criterio, pudiendo, por todas, citarse la sentencia de la Sección 5 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, de 10 de julio de 2019, dictada en recurso 277/2018.

El TSJ de Cataluña remite de forma expresa al criterio del TSJ de Madrid, como se puede observar en la sentencia 737/2019, de 13 de junio, dictada en recurso 120/2018.

Por otro lado, también la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2015 (STSJ CL 2781/2015), se pronuncia en el mismo sentido.

4.- Por otra parte, aun en el marco de la interpretación seguida por otros TEA, según la cual la

obligación de retener nace en el momento en que son exigibles las rentas y no el momento del pago, este Departamento considera acertados los razonamientos de los TEAR de Castilla-La Mancha, La Rioja, Madrid y Andalucía, que consideran que en ningún caso procedería devolver el importe de las retenciones que no hayan sido "efectivamente practicadas".

Nos debemos remitir, de nuevo, a las sentencias referidas en la alegación anterior, que dejan claro que no procede esta devolución, especialmente en el caso del TSJ de Castilla-La Mancha, que considera una "insensatez" que la Administración tributaria deba proceder a la devolución de una cantidad que nunca se ingresó.

También la resolución del TEAR de La Rioja enviada por el TEAC se refiere de forma muy clara al hecho de que no se puede proceder a la devolución de unas cantidades que nunca se han recibido.

Por tanto, el importe que la Administración tributaria debe devolver al contribuyente será el exceso de las retenciones efectivamente practicadas (y de los ingresos a cuenta y pagos fraccionados) sobre la cuota líquida, sin que para el cálculo de dicho importe puedan computarse las retenciones que, como en los casos analizados, no fueron practicadas de manera efectiva.

En el supuesto de que la Administración tributaria regularizase la situación tributaria del retenedor y efectivamente se ingrese la retención, dicha retención podrá ser objeto de devolución hasta completar el exceso a que se refiere el párrafo anterior.

En conclusión, este Departamento de Gestión Tributaria aprecia la existencia de dos líneas argumentales en este caso. Por un lado, el enfoque de los actos valorados por las resoluciones de los TEA referidas, que consideran que la obligación de retener nace cuando se acredita que se han cobrado las rentas sujetas a retención. Por otro, la interpretación aplicada por otros TEA según la cual, la obligación de retener nace en el momento en que son exigibles las rentas.

Ninguna de las dos líneas argumentales permite la devolución de las retenciones correspondientes a un arrendamiento, cuando dichas rentas no han sido pagadas, por lo que este centro directivo se alinea con los razonamientos de los TEAR de Castilla-La Mancha, La Rioja, Madrid y Andalucía, que consideran que en ningún caso procedería devolver el importe de las retenciones que no hayan sido "efectivamente practicadas".

QUINTO: La Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, por su parte, las alegaciones que siguen:

1.- Con fecha 16 de mayo de 2014, el TEAR de Castilla-La Mancha dictó la resolución 19/517/2011 en la que desestimaba la reclamación interpuesta frente a la resolución de un recurso de reposición ante un acuerdo de liquidación de una oficina gestora de la AEAT. El contenido de dicho acuerdo de liquidación consistía, básicamente, en corregir la devolución solicitada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, toda vez que entendía que el artículo 139.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) establece que la Administración tributaria ha de devolver al contribuyente el exceso de las retenciones efectivamente practicadas sobre la cuota líquida, sin que para el cálculo de dicho importe puedan computarse las retenciones que no fueron practicadas de manera efectiva.

En igual sentido se pronunciaron posteriormente los TEAR de la Rioja (resolución 26/381/2013, de 30 de abril de 2015), de Madrid (resolución 28/24502/2013, de 30 de noviembre de 2016) y de Andalucía, Sala de Málaga (resolución 29/1023/2018, de 14 de septiembre de 2018).

2.- Por otro lado, con fecha 29 de abril de 2016, el TEAL de Ceuta dictó resolución 55/96/2015 en la que se estimaba la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a un acuerdo de liquidación de la oficina gestora. El contenido de dicho acuerdo de liquidación consistía, básicamente, en corregir la devolución solicitada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 con el argumento siguiente: "En el IS las retenciones y los ingresos a cuenta se imputan al período en que

se hayan practicado, con independencia del período al que se imputen las rentas sometidas a retención. Lo que quiere decir que las devoluciones de oficio en el impuesto sobre sociedades tendrán como límite el importe de las retenciones EFECTIVAMENTE practicadas (....)".

La resolución del TEAL de Ceuta estimaba la reclamación frente a dicho acuerdo de liquidación en el siguiente sentido: "el sujeto pasivo del impuesto que perciba rentas sujetas al mismo, y además sujetas a la obligación de retención, deberá integrar en la base imponible la contraprestación íntegra devengada, y podrá deducir la retención que debió ser practicada, tanto si el pagador de las rentas ha practicado debidamente la retención, como si no se ha practicado retención, o se ha practicado por importe inferior al debido (....)".

En igual sentido se pronunciaron posteriormente los TEAR de la Comunidad Valenciana (resolución 46/6801/2015, de 29 de marzo de 2019) y de Extremadura (resolución 06/195/2017, de 30 de abril de 2019).

3.- Aunque las resoluciones incorporadas en el expediente basan su fallo en el TRLIS, debe señalarse que en la materia que se trae a discusión, no se han producido modificaciones con la norma actual, vigente desde 2015, por lo que nos referiremos a ésta en la fundamentación de las alegaciones, que está constituida por los artículos 41, 19.3 y 127.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS).

4.- El artículo 127.2 de la LIS dispone:

"2. 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".

La redacción de este precepto no se ha mantenido inmutable a lo largo de su historia. Si bien el artículo 139.2 del TRLIS utilizaba la misma fórmula, cantidades efectivamente retenidas, para referirse al sustraendo de la ecuación con la que se determina la eventual cuota a devolver, no lo hacía así la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 145.2 se refería exclusivamente a retenciones a cuenta, sin especificar si debían ser las efectivamente practicadas o no. La primera conclusión a la que debemos llegar es que los conceptos de cantidad efectivamente retenida y retención a cuenta son diferentes. En caso contrario no tendría sentido el cambio de redacción acontecido.

5.- La devolución prevista en los citados artículos debe ser considerada como una devolución derivada de la normativa del tributo. Esta naturaleza jurídica deriva, además del hecho de que venga impuesta por una norma sustantiva (la propia LIS), de la naturaleza de los intereses de demora a abonar en caso de retraso por la Administración en la práctica de la devolución. Así, el apartado 4 del artículo 127 de la LIS determina que "Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26. 6 y 31 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

6.- Siendo esta una devolución derivada de la normativa del tributo, debe acudir al artículo 31 de la LGT, que vuelve a especificar que las cantidades a devolver por esta vía son las soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

No repara en ello la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de 29 de marzo de 2019, que señala:

"El concepto de "cantidad efectivamente retenida" del artículo 139.2 TRLIS, en el caso que nos ocupa, aparece integrado, pues, por tres elementos: 1) Que se haya producido el nacimiento de la obligación de retener (el cual tiene lugar por la exigibilidad de la renta); 2) Que el arrendatario

conservar en su poder el importe de la retención, absteniéndose de entregárselo al arrendador; y 3) Que el arrendatario esté obligado a ingresar dicho importe en el Tesoro, sin que en ningún caso se haga depender del cumplimiento de esta obligación el derecho del arrendador a la deducción y, en su caso, devolución de la retención".

Este Centro Directivo coincide en la concurrencia de los tres requisitos expuestos por el Tribunal, pero no por ello debe obviarse la aplicación de la norma general. Así, debe entenderse que es igualmente relevante para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo que la cantidad haya sido soportada, que haya efectiva detracción del importe a ingresar en el Tesoro.

7.- Por un lado, la interpretación de las normas jurídicas debe hacerse, de acuerdo con el artículo 3 del Código Civil, según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. En este sentido, de la redacción del artículo 127 de la LIS como de la del artículo 31 de la LGT se infiere que el legislador ha querido referirse siempre a cantidades efectivamente soportadas, esto es, retenciones que hayan supuesto una minoración real del importe percibido por el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

8.- La obligación de practicar retenciones es una obligación autónoma que nace de la ley (artículo 23 de la LGT). Por ello no puede hacerse recaer sobre el contribuyente del IS la carga derivada de la conducta de quien, debiendo retener, no retuvo, puesto que ello sería tanto como entender que el retenido actúa como una suerte de responsable subsidiario del retenedor. En consecuencia, el artículo 19.3 de la LIS permite la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas. La autonomía de la obligación tributaria consistente en retener cantidades a cuenta del IS convierte al retenedor en obligado tributario (artículo 35.2.d) de la LGT, y no debe perjudicar el cálculo de la deuda tributaria de quien es retenido.

9.- Diferente cuestión es la relativa a la devolución de lo retenido. Como se ha visto, la LIS, si bien permite la devolución del exceso de las retenciones a cuenta, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sobre la cuota autoliquidada, especifica que se trate de cantidades "efectivamente retenidas" o ingresos a cuenta y pagos fraccionados "realizados".

En buena lógica, el artículo 127.2 de la LIS se refiere a la necesidad de que, para devolver el exceso de retenciones sobre la cuota resultante de la autoliquidación deba tratarse de cantidades "efectivamente retenidas". A este respecto, debe entenderse que la devolución al contribuyente actúa como un ajuste de la carga tributaria que éste debe soportar. Así, cuando un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades soporta más impuestos (vía retenciones) de los que debía, el exceso se le devuelve, ajustándose así la carga tributaria que soporta. Si no se le practica retención, podrá deducirse el importe que se le debió retener (cantidad que deberá ser exigida al retenedor), pero dado que realmente el contribuyente no soportó impuesto alguno (precisamente porque no soportó retención), no cabrá ajustar su carga tributaria, no debiendo practicarse devolución por las cantidades que no hayan sido efectivamente retenidas.

10.- Por último, la devolución de lo que no se ha llegado a soportar (ni a ingresar) podría llevarnos a escenarios tan incoherentes como el de encontrar la Hacienda Pública que, al exigir el pago de las retenciones no ingresadas, el resarcimiento del retraso deba producirse por cuantía superior a lo exigido, ya que la pérdida de ingresos fiscales no lo fue solo por la retención no ingresada, sino porque durante un tiempo otro contribuyente (el del IS) disfrutó de un importe, el de la cantidad devuelta, que correspondía pagar al retenedor. Por tanto, los intereses de demora deberían girar no solo sobre la cantidad retenida y no ingresada, sino sobre el importe devuelto desde el momento de la devolución y hasta el momento del pago de las retenciones. La normativa tributaria no prevé modo alguno de compensar ese desajuste temporal del erario público, precisamente porque la devolución debe serlo de las cantidades que se hayan soportado efectivamente.

Termina solicitando la Directora General de Tributos que se declare que por cantidades efectivamente retenidas, en el sentido de los artículos 139.2 del TRLIS y 127.2 de la vigente LIS, debe entenderse las retenciones soportadas efectivamente y no simplemente las que hubo obligación de practicar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de octubre de 2019, este Tribunal, reunido en Sala, es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas.

TERCERO: El artículo 19.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), texto aplicable a los hechos examinados en todas las resoluciones de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales y Locales que motivan el presente procedimiento, dispone que:

"1. 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".

A la vista del citado precepto resulta claro que el importe íntegro o bruto de las rentas no cobradas del arrendamiento debe computarse como ingreso de la sociedad en el período impositivo en que se devenguen.

En cuanto a la obligación de retener el artículo 140.1 del TRLIS establece:

1. 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.

(.....)".

Por su parte, el artículo 60 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), señala en su apartado primero:

"1. Estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan o abonen rentas de las previstas en el artículo 58 de este Reglamento:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente".

El artículo 58 del RIS establece en su apartado primero que deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente al perceptor, respecto de, entre otras: "e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas".

La base para el cálculo de la retención se regula en el apartado primero del artículo 60 del RIS, que señala que "1. Con carácter general, constituirá la base para el cálculo de la obligación de retener la contraprestación íntegra exigible o satisfecha".

Dispone el artículo 17.3 del TRLIS:

"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, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

En cuanto a la deducción de los pagos a cuenta y a la devolución de oficio, disponen los artículos 46 y 139 del TRLIS:

Artículo 46. Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

"Serán deducibles de la cuota íntegra:

a) Las retenciones a cuenta.

b) Los ingresos a cuenta.

c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones a que se refieren los capítulos II, III y IV de este título, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso".

Artículo 139. Devolución de oficio

"1. Cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota resultante de la autoliquidación, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26. 6 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenación de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago para la realización de la devolución de oficio a que se refiere este artículo".

Por lo que se refiere al nacimiento de la obligación de retener, dispone el artículo 63.1 del RIS:

Artículo 63. Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta

"1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior".

En cuanto a las obligaciones formales, los apartados 3 y 4 del artículo 66 del RIS (Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta) disponen:

"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".

CUARTO: Las posturas de los TEA en relación con la deducción y devolución de las retenciones correspondientes a rentas devengadas pero no pagadas se pueden resumir, en esencia, en las tres siguientes:

a) La representada por el TEA de Castilla-La Mancha: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento, el perceptor tiene derecho a deducir la retención que debió ser practicada, al amparo de los artículos 17.3 y 46 del TRLI. En el artículo 139.2 del TRLIS, por "cantidades efectivamente retenidas" sólo pueden entenderse las efectivamente practicadas, por lo que las no practicadas no generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Madrid y Andalucía (Sala Málaga).

b) La representada por el TEA de la Comunidad Valenciana: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento el sujeto pasivo perceptor de las rentas tiene derecho a deducir la retención procedente, que hay que entender "efectivamente practicada" por el pagador, en cuanto que se trata de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle aquél y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Las retenciones correspondientes a rentas debidas y no pagadas son "cantidades efectivamente retenidas" a efectos del artículo 139.2 del TRLIS, por lo que generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Ceuta y Extremadura.

c) La representada por el TEA de La Rioja: La expresión "satisfagan" contenida en el artículo 140.1 del TRLIS implica que la obligación de retener no surge por el hecho de la existencia de una deuda sino que es necesario que se proceda a cumplir la obligación (pago). El artículo 17.3 del TRLIS exige que haya un "perceptor de cantidades" por lo que, si no se percibió la renta, no cabría la deducción de la retención correspondiente no practicada. La posibilidad de devolver retenciones a cuenta queda supeditada en el artículo 139.2 del TRLIS a que realmente se hayan practicado por el retenedor y soportado por el retenido. Esta postura es asimismo mantenida por el TEAR de Castilla y León en resolución de 27 de marzo de 2018 (R.G. 24/1006/16).

QUINTO: La contestación a la cuestión debatida exige poner la atención, en primer lugar, en el momento en que nace la obligación de retener. Este momento no es otro que el de la exigibilidad de las rentas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63.1 del RIS.

El momento en que nace la obligación de retener es distinto, por tanto, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que en el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este último, según el artículo 78.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, la obligación de retener e ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas correspondientes.

En el ámbito del IRPF existe un artículo paralelo al 17.3 del TRLIS y es, concretamente, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF). Se trata de redacciones no idénticas pero sí muy similares. Dispone, en efecto, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006:

"5. 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 exclusivamente 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".

En su resolución de 27 de septiembre de 2012 (RG 3187/2011), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central manifestó que la regla especial contenida en el artículo 99.5 de la LIRPF "sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido, queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de las retenciones/ingresos a cuenta procedentes al pagador de las rentas que hubiera incumplido tal obligación de retener o de ingresar a cuenta". Eso significa que en el ámbito del IRPF, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, el perceptor podrá deducir la cantidad que debió ser retenida siempre y cuando haya cobrado la renta.

Las consideraciones de este Tribunal Central sobre el artículo 17.3 del TRLIS no pueden ser diferentes a las formuladas respecto del artículo 99.5 de la LIRPF si se tiene presente la similitud de redacciones, razón por la cual podemos afirmar que también aquel precepto sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de la retención al pagador que hubiera incumplido tal obligación. En principio, pues, dado que la obligación de retener nace, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, en el momento de exigibilidad de la renta, podría pensarse que no resultaría preciso haber cobrado la renta para que el perceptor pudiera deducirse la retención que le debió ser aplicada sino que la podría deducir desde el momento en que la renta fuera exigible.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española define la palabra retener, en la acepción que aquí interesa, como "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria". Quiere ello decir que en tanto el pago no se realice no cabe la práctica de retención alguna y que sólo tras el pago podrá saberse si se practicó o no la retención. Dicho con otras palabras, la retención se asocia necesariamente al pago, de manera que aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior (con la exigibilidad de la renta), sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago. En consecuencia, este Tribunal Central está en condiciones de afirmar que para que la regla contenida en el artículo 17.3 del TRLIS resulte aplicable no basta con que haya nacido la obligación de retener (con la exigibilidad de la renta) sino que resulta necesario también que se haya podido practicar la retención correspondiente, lo cual sucede únicamente cuando la renta se haya pagado o satisfecho. Esta interpretación se ve reforzada por el empleo en el artículo 140.1 del TRLIS de la expresión "que satisfagan o abonen" las rentas sujetas al impuesto, a la hora de referirse a los obligados a retener, y en el propio artículo 17.3 del TRLIS de la expresión "perceptor de cantidades", términos que apuntan ciertamente a la conclusión de que si no se percibe la renta no cabe la deducción de la retención correspondiente no practicada. No resulta, pues, de aplicación el artículo 17.3 del TRLIS a un supuesto como el aquí examinado en el que las rentas exigibles no son pagadas o satisfechas, por lo que no puede quien tiene derecho a la percepción de las rentas deducir de la cuota "la cantidad que debió ser retenida". Dicho de otro modo, cuando el artículo 17.3 del TRLIS anuda a la no práctica de la retención el derecho del perceptor de las rentas a deducir la cantidad que debió ser retenida, sólo está contemplando aquellos casos en los que habiendo existido pago efectivo de las rentas la retención no se practicó, pero no aquellos otros en los que la retención no se practicó por el mero hecho de que el pago no se produjo. En definitiva, pues, no cabe una retención disociada del pago.

Si el obligado tributario a quien no se le han satisfecho las rentas no puede, como hemos visto, deducir de la cuota las retenciones correspondientes en tanto aquellas no le sean pagadas, resulta obvio que no procede la devolución de tales retenciones.

Este Tribunal Central se alinea, por tanto, con la postura que se desprende de la resolución del TEAR de la Rioja en su resolución de 30 de abril de 2015, dictada en la reclamación nº 26/381/2013, y del

TEAR de Castilla y León en resolución de 27 de marzo de 2018 (R.G. 24/1006/16) -no desconociendo en cuanto a esta última, que ha sido anulada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 1088/2019, de 24 de septiembre (rec. 695/2018), si bien no compartiendo este Tribunal los argumentos vertidos en dicha sentencia en base a lo razonado en la presente resolución-. Y en similar sentido a este TEAC se han pronunciado asimismo el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec contencioso administrativo 277/2018) y el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia 1005/2019 de 9 de octubre (rec. contencioso-administrativo nº 619/17).

En este sentido, no comparte este Tribunal las posturas de los distintos TEAR (por todas, la del de Castilla-La Mancha) que, aún asociando la práctica de la retención con el pago en la medida en que consideran que la retención no se ha practicado por no haberse pagado la renta, amparan la posibilidad de deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas en la literalidad de la redacción del artículo 17.3 del TRLIS pues dicho precepto, como acabamos de exponer, exige para su aplicación que se haya procedido al pago de las rentas sometidas a retención. Tales posturas se consideran contrarias al espíritu de lo dispuesto en el artículo 17.3 del TRLIS y asimismo terminan concluyendo que si bien cabe la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas, no procedería su devolución por no tratarse de "cantidades efectivamente retenidas" según los términos empleados por el artículo 139.2 del TRLIS, conclusión anómala que supondría, como bien señala el TEAR de la Comunidad Valenciana, que existirían unas retenciones no practicadas respecto de las cuales el derecho del contribuyente a resarcirse dependerá de que el resultado de su liquidación sea a ingresar o a devolver, puesto que tendrá derecho a deducírselas si la liquidación sale a ingresar, mientras que no lo tendrá si la liquidación sale a devolver. Una forma de proceder como la que postula el TEAR de Castilla-La Mancha, además de hacer depender la deducción de las retenciones no practicadas del resultado a ingresar o a devolver de la liquidación, podría plantear además un problema de difícil resolución en el caso de que el perceptor de las rentas hubiese satisfecho en el ejercicio pagos fraccionados, pues en tal tesitura el resultado de la liquidación podría ser distinto según que dichos pagos se descuenten de la cuota antes o después de las retenciones. Obsérvese, en este sentido, que cuando el artículo 46 del TRLIS dispone que serán deducibles de la cuota las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, no establece que ese haya de ser necesariamente el orden de deducción. Prueba de ello es que si bien cada uno de esos pagos a cuenta tiene su propia naturaleza, a efectos de la devolución de oficio el TRLIS los trata en conjunto al disponer su artículo 139.2 la devolución del exceso sobre la cuota de la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Si, por ejemplo, la cuota fuese 100, las retenciones no practicadas 40 y los pagos fraccionados 100, el resultado de la liquidación sería distinto según que los pagos fraccionados se descuenten de la cuota antes o después de las retenciones. Así, si los pagos fraccionados se descuentan antes, no sería posible, en la tesis del TEAR de Castilla-La Mancha, la devolución de las retenciones no practicadas, siendo, en consecuencia, la cantidad a ingresar de 0 euros. Si, por el contrario, se descuentan primero las retenciones, el resultado de la liquidación sería a devolver por importe de 40.

No puede aceptarse tampoco la tesis del TEAR de la Comunidad Valenciana que, disociando retención y pago, considera que una vez nacida la obligación de retener con la exigibilidad de las rentas hay que entender "efectivamente practicada" dicha retención por el obligado al pago de las mismas al tratarse de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle quien debe percibir las rentas y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Y es que ya dijimos más arriba que no cabe una retención disociada del pago. La disociación de retención y pago que subyace en la postura del TEAR de Valencia obliga a interpretar que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el legislador concibe la retención no tanto como un "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria", que es el sentido que le da a dicho término el Diccionario de la Real Academia, sino más bien como la acción por la que el obligado al pago de la renta, desde el momento de la exigibilidad de la misma

y con carácter previo a su pago, detrae o separa del importe bruto de la renta a pagar la cantidad correspondiente a la retención. Pero semejante interpretación no permite concluir, como hace el TEAR de Valencia, que una vez nacida la obligación de retener con la exigibilidad de las rentas hay que entender "efectivamente practicada" en todo caso dicha retención por el obligado al pago de las mismas al tratarse de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle quien debe percibir las rentas y que ha de ser ingresada en el Tesoro, pues esa conclusión se vería contradicha con un pago posterior de las rentas por su importe bruto. No cabe, por ello, entender "efectivamente practicada" en todo caso la retención una vez que las rentas son exigibles, pues ello dependerá en último término de lo que suceda con ocasión del pago, de manera que en tanto no se pague la renta no puede saberse si la retención se practicó o no.

Ahora bien, si el obligado al pago de las rentas, que no las satisface una vez que son exigibles, ingresara en el Tesoro el importe de la retención legalmente establecida, dicho ingreso tendría la consideración de un ingreso debido de retenciones no practicadas. Si en tal circunstancia se impidiera al perceptor de las rentas la deducción de la retención correspondiente por las razones más arriba expuestas, se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, razón por la cual en este tipo de situaciones procedería reconocer al perceptor el derecho a deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de octubre de 2019, por iniciativa propia,

acuerda

unificar criterio en el sentido siguiente:

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones.