

AUDIENCIA NACIONAL (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Sentencia de 11 octubre de 2001.

Ponente: Salvo Tambo, María Asunción

IRPF. Retribución a profesionales (arquitectos y aparejadores) sin haber practicado retención a cuenta. Indevida elevación al íntegro.

Se juzga el caso de un obligado tributario que había satisfecho retribuciones a profesionales (Arquitectos y Aparejadores) sin haber practicado la correspondiente retención a cuenta del IRPF por lo que se practicó liquidación por este concepto y se le impusieron sanciones por la infracción cometida.

La actora mantuvo que los honorarios de estos profesionales se satisfacen a los Colegios Profesionales que son quienes emiten las facturas por lo que su actuación no es la de un simple intermediario en el pago, razón por la que no existe obligación de practicar retención alguna

En segundo lugar consideraba improcedente la "elevación al íntegro" de las cantidades abonadas a los citados profesionales ya que si la retención no había podido ser practicada y, además la retribución estaba sujeta a tarifa reglamentariamente aprobada, no resultaba admisible aplicar la presunción de retención pues de otro modo se aplicaría el impuesto sobre unas bases notoriamente irreales con la consiguiente elevación también de las sanción que pudieran imponerse.

Finalmente, impugnaba las sanciones impuestas aduciendo la falta del elemento de la culpabilidad necesario para declarar la existencia de una infracción tributaria.

En cuanto a la primera cuestión, el Tribunal reitera lo expuesto en sus sentencias de 9 y 12 de Febrero de 1999, 8 de Julio de 1999 y 2 de Marzo de 2000 en las que se entendió que era obligatoria la práctica de la retención sobre estas retribuciones.

En cuanto a la segunda cuestión el Tribunal interpreta el contenido y los efectos de la normativa dictada desde 1978 hasta 1996 que por su interés resumimos ahora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto: *En relación con la elevación al íntegro llevada a cabo por la Administración tributaria a fin de calcular el importe íntegro de los honorarios sobre los que debía practicarse la retención y, en consecuencia, la cuota, debe hacerse un breve examen de la normativa habilitadora de tal operación.*

Recordemos al respecto que ya los arts. 36 de la L 44/1978, de 8 Sep. y 151 de su Reglamento de 3 Ago. 1981 contemplaban la elevación al íntegro. Así, el primero dispo-

nía que "las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente"; (...) Así las cosas y habida cuenta de las dudas surgidas en la aplicación de las normas anteriores, se dictó la OM 30 Oct. 1980, al amparo de lo que establece el art. 18 de la LGT (...)

Dicha norma contenía, en definitiva, una simple "elevación al íntegro", donde la cantidad real percibida como neta, multiplicada por 100 y dividida por 100 menos el tipo de retención que en verdad corresponda, dará el íntegro que deba consignarse en la declaración, en relación al cual debían practicarse las correspondientes retenciones.

Dichos preceptos deben ser interpretados de forma que su aplicabilidad queda reducida a los supuestos en que la remuneración íntegra no es susceptible de ser conocida con certeza por otros medios distintos de la propia presunción iuris tantum allí contemplada. Por ello, cuando la remuneración íntegra señalada viene preconfigurada legalmente no es posible aplicar la presunción referida, pues resultarían recibidas como ingresos brutos cantidades superiores a las establecidas por la ley, lo que ocurre en el caso de los funcionarios o personas ligadas a la Administración por contrato laboral, resultando, sin embargo, aplicable tal presunción en relaciones de tipo privado.

De no entenderlo así se vería desnaturalizada la esencia de la propia retención a cuenta, (...)

En síntesis, (...). no puede admitirse que su aplicación conduzca a la conclusión de posibilitar que se fije una base imponible distinta a la real conforme a la legalidad aplicable, cuando dicha base puede precisarse con exactitud por conocerse con certeza los rendimientos íntegros realmente devengados. Es decir, la aplicación indiscriminada de la presunción examinada conduciría a desconocer la realidad, al suponer la declaración de una retribución íntegra superior a la efectivamente percibida, por lo que no podrá ser aplicada cuando con certeza se conozca el importe concreto de ésta, como ocurre cuando el mismo se prevé legalmente. Por tanto, parece pensada la regla señalada para los supuestos en que se pacte el abono de retribuciones libres de impuestos o cuando aquéllas surgen en la esfera jurídica de forma difusa o sin que conste absoluta certeza sobre su importe exacto.

Evidentemente, el tenor de la Orden del Ministerio de Hacienda de 30 Oct. 1980, dictada al amparo de lo dispuesto en el art. 18 de la LGT, para unificar criterios sobre el incumplimiento de la obligación de practicar las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, tanto por parte del Sujeto retenedor como del perceptor del rendimiento, no puede hacer quebrar la interpretación legal de los arts. 36 de la Ley y 151 del Reglamento aquí expuesta, debiendo acomodarse su interpretación a la ya señalada para los preceptos legal y reglamentario citados.

La interpretación aquí sostenida de los arts. 36 de la Ley del I.R.P.F. Y 151 de su Reglamento, así como de la Orden Ministerial señalada, se ve avalada por el hecho de que el propio Reglamento del impuesto prevé excepciones a la aplicación de la presunción

examinada, como ocurre cuando se trate de rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias (art. 151.4) y por el reconocimiento de que la remuneración íntegra es la pactada, disponiéndose que la cuantía de la retención es el resultado de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho, los porcentajes fijados, con remisión a las estipulaciones contractuales (art. 145 y 149.1.c)). Puesto que, en definitiva, ello supone que nos encontramos ante una mera presunción *iuris tantum*, como ya dijimos.

Posteriormente, con la entrada en vigor de la L 18/1991, de 6 Jun., reguladora del I.R.P.F. se vieron ampliados "expresamente" los supuestos en que no era precisa la ficción de la elevación al íntegro, al disponer su art. 98.2 que "las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del impuesto de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas", siendo de idéntico contenido el art. 60.1, primer párrafo, del RD 1841/1991, de 30 Dic.

En definitiva, la presunción legal examinada que tiene por objeto estimar la base de cálculo de la retención para el pagador y de la base imponible para el perceptor, cuando se desconoce el importe íntegro de la retribución, a través de la ficción de entender que el importe percibido lo es neto de retención o como si ya se hubiera descontado su importe, se haya practicado o no o sea insuficiente la misma, se limita en su aplicación, a los casos en que no sea factible conocer con precisión las bases o importes íntegros por procedimientos no necesitados de artificios. Sostener lo contrario supondría interpretar la normativa examinada de manera no conforme al art. 31.1 de la Constitución en cuanto que tal precepto establece la capacidad económica del contribuyente como criterio determinante de la aportación de este a las cargas públicas, siendo la renta gravada en el I.R.P.F. la manifestación de su capacidad económica, pero lógicamente la renta real, no la ficticia consecuencia de la "elevación al íntegro".

En la línea interpretativa expuesta se había ya pronunciado esta sala y sección en sus SS 23 Jun. 1995, 7 Nov. 1997 y 29 Jun. 1999, entre otras.

Ahora bien, al tiempo de dictarse esta sentencia hay que tener en cuenta lo que dispone el art. 5 de la L 13/1996, de 30 Dic., de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que dio nueva redacción al art. 98.2 antes citado, al establecer que "El perceptor de cantidades sobre las que debe retenerse a cuenta de este Impuesto (el IRPF) 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 hubieren sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente satisfechas. 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".

Con el anterior precepto, tal y como sostienen las sentencias del TS Sala 3.ª, de 22 Oct. y 19 Dic. 1997, parece haber desaparecido el mecanismo de la "elevación al íntegro" en los términos mantenidos con anterioridad, por la Administración Tributaria; lo cual viene a consagrar como reconoce parte de la doctrina dos clases de presunciones.

Una iure et de iure por la que se entiende que la retención se ha practicado siempre, pues, como se dice claramente, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida (en tanto en cuanto que, si falta la retención o se ha practicado a tipo inferior, se presume que la retención se practicó efectiva e incluso, correctamente; gracias a lo cual el retenido deducirá la cantidad que debió ser retenida).

Y otra iuris tantum, en virtud de la cual la Administración Tributaria puede hacer uso del mecanismo de la elevación al íntegro, si bien sólo en casos en que no quepa la prueba de cuál sea la contraprestación íntegra devengada, de modo que, aún cuando la elevación al íntegro no desaparece totalmente del ordenamiento jurídico, queda reducida a los casos, sólo, de falta de la prueba mencionada y aparece como una mera posibilidad de los órganos administrativos; sin que la puedan utilizar los contribuyentes; y no como una facultad imperativa de los mismos.

A mayor abundamiento, la disp. trans. 11.ª de la citada L 13/1996 establece un peculiar régimen transitorio de efectos retroactivos: "Las modificaciones introducidas en el IRPF (...) por el art. 5 de la presente Ley serán de aplicación a las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la misma o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos de trabajo. No obstante, como consecuencia de dicha modificación, no podrán practicarse liquidaciones que determinen deudas tributarias superiores a las que resultarían de la aplicación de la normativa anterior", normativa anterior que, entienden las citadas sentencias del TS, puede ser tanto la contenida en la L 18/1991 como la recogida en la L 44/1978.

Por todo ello, resultando debidamente acreditadas las retribuciones íntegras, sobre las que debía llevarse a cabo la retención a cuenta del I.R.P.F. exigible a la hoy demandante, mediante las facturas de las retribuciones realizadas a los profesionales del caso y los visados emitidos por los Colegios Oficiales a través de los cuales se llevaron a cabo los pagos de los honorarios profesionales de actual referencia, debe concluirse que resultaba improcedente la elevación al íntegro llevada a cabo por la Administración tributaria para calcular la contraprestación íntegra y la retención procedente, elevándose así, mediante la aplicación de dicho mecanismo, ficticiamente las bases imponibles sobre las que computar el porcentaje de retención a cuenta procedente con los consiguientes efectos; de ahí que deba ser estimado el presente recurso en cuanto a tal extremo se refiere.