

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05810/2019 DE 29 DE JUNIO DE 2020

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Impuesto sobre Sociedades. Imposibilidad de deducir las retenciones correspondientes a rentas de arrendamientos impagadas.**

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, que, tratándose del Impuesto sobre Sociedades, no procede 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.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito del IRPF, en el IS la obligación de retener nace con la exigibilidad de la renta, por lo que, como expresa el propio Tribunal, en un principio, podría pensarse que las retenciones pueden deducirse aún en los supuestos en los que la renta no se ha cobrado. Sin embargo, acude el TEAC al diccionario de la Real Academia Española y a la definición de la palabra «retener» para concluir justamente lo contrario. De este modo, entiende que la retención debe ir necesariamente asociada al pago de la renta, de forma que, aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior, sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago. Por tanto, con carácter general, el perceptor de rentas por arrendamientos no podrá deducirse las retenciones en los supuestos en los que las rentas resulten impagadas, salvo que, el pagador y obligado a retener hubiese ingresado el importe de la retención, aunque no hubiera satisfecho la renta.

## Fundamentos de derecho

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.