

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/3187/2011 de 27/09/2012

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

IRPF. Periodo impositivo en el que pueden deducirse las retenciones practicadas por rendimientos de actividades económicas, cuando tales rendimientos son cobrados en un ejercicio posterior al de su devengo. Con carácter más amplio, si la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la deducción de retenciones o ingresos a cuenta en un momento anterior al del abono por parte de su pagador de las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio instando que se unifique criterio en el sentido de declara: Que ningún precepto de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, habilita al perceptor de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta a la deducción de las mismas con anterioridad al momento en que, de acuerdo con el artículo 78 del citado Reglamento, se produzca el nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

Fundamentos de derecho

Tercero: ... Nuestro ordenamiento jurídico disocia los momentos en cuanto a:

- La obligación del retenedor de practicar la retención e ingresarla; y
- El derecho del sujeto pasivo a deducir el importe de la retención.

Así:...El obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abona o paga efectivamente la renta...

Por su parte, los perceptores de rentas sujetas a retención tienen derecho a deducir el importe de la retención en el mismo periodo en el que proceda imputar temporalmente el rendimiento sujeto a dicho pago a cuenta... pero este derecho a deducirse las retenciones no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener, esto es cuando se haya cobrado su importe... En otras palabras, a juicio de este Tribunal Central, la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención; siendo, en cambio, tal deducibilidad independiente de que las retenciones se hayan practicado en el importe correcto o no (el supuesto paradigmático de incorrección sería cuando se abona la renta sin práctica de retención alguna, siendo ésta debida) o del efectivo ingreso de tales retenciones por parte del retenedor en el Tesoro Público...

En otras palabras, el deber de imputar el ingreso por mor del artículo 14 de la Ley del Impuesto lleva aparejado, inseparablemente, el derecho a deducir el importe de la retención que proceda sobre el

mismo, pero sólo cuando haya nacido la obligación de retener. Como puede no coincidir en el tiempo la imputación de los ingresos por el contribuyente y el cobro de los mismos, el contribuyente deberá, en su caso, para imputar las retenciones a cuya deducción tiene derecho, formular la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidación.

Consecuentemente, podremos encontrarnos con dos situaciones:

1. Que la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas, a la que deben imputarse los ingresos sometidos a retención, en función de los criterios de exigibilidad o devengo, no se hubiese presentado aún en el momento en el que se produce su cobro efectivo, supuesto éste en el que se incluirán en tal autoliquidación tanto las rentas como las retenciones;
2. Que ya se hubiera presentado la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas, con anterioridad al cobro de los ingresos sometidos a retención, los cuales habrán sido incluidos en la declaración ya presentada en función de las correspondientes reglas de imputación temporal. En este supuesto, en la declaración se habrán debido de incluir únicamente los ingresos, pues en el momento de su presentación aún no se había practicado la retención, si bien, una vez practicada ésta (esto es, cuando los ingresos se abonen o satisfagan) habrá de solicitarse la rectificación de la autoliquidación efectuada...

En conclusión, las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a determinadas rentas, deberán imputarse al mismo período impositivo en el que deban imputarse las rentas de los que procedan, es decir, siguiendo los criterios de imputación temporal que correspondan a dichas rentas. No obstante, en cuanto al derecho a deducir tales retenciones de la cuota del Impuesto personal del perceptor de las rentas, y no existiendo en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precepto alguno que habilite para deducir de la cuota retenciones o ingresos a cuenta con anterioridad al momento en que haya nacido la obligación de practicar tales retenciones o ingresos a cuenta, será el momento en que las rentas se abonen o satisfagan. Y todo ello sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 99.5 de la Ley del impuesto, puesto que si abonadas las rentas, las retenciones/ingresos a cuenta no se practican, o se practican por un importe inferior el debido, por causa imputable al pagador, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse de la cuota de su impuesto personal el importe de la retención/ingreso a cuenta procedente, los cuales en todo caso deberán ser imputados al mismo período impositivo al que se imputan dichas rentas.

