

# Nuevo criterio en la deducción de las retenciones

## Las retenciones solo serán deducibles cuando se hayan pagado las rentas

Se ha producido un importante cambio de criterio en materia de retenciones: Hasta ahora las retenciones eran deducibles por el arrendador o profesional, simplemente con que se recogieran en factura, independientemente de que el retenido hubiese cobrado la renta facturada o no, debiendo la AEAT dirigirse contra el arrendatario o cliente del empresario o profesional, que no ingresó las retenciones para exigirle su ingreso.

**E**l **Tribunal Económico-Administrativo Central** (en adelante TEAC) en su Resolución de 27 de septiembre de 2012, unifica el criterio respecto a la problemática que se plantea en relación con el eventual desfase temporal que puede tener lugar entre el momento en que se produce la imputación temporal de las retenciones en el IRPF y el momento en el que el contribuyente puede aplicarlas en su declaración por el impuesto.

Recordamos que las resoluciones del TEAC son vinculantes para la Administración y los Tribunales económico-administrativos regionales, no para los Tribunales Contenciosos.

Entrando en el supuesto estudiado, el contribuyente ejerce una actividad económica, de carácter profesional, prestando unos servicios, los cuales no habían sido cobrados en el momento del devengo del IRPF. La cuestión que se plantea consiste en determinar el periodo impositivo en el que pueden deducirse las retenciones practicadas por rendimientos de actividades económicas que son percibidos en un ejercicio posterior al de su devengo, y si la normativa del impuesto permite la deducción de retenciones o ingresos a cuenta en un momento anterior al de abono o satisfacción, por parte de su pagador, de tales rentas, sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Hay que recordar aquí que el Art. 23 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), que se refiere al carácter autónomo de la obligación de

retener –entendido su carácter de pago a cuenta– respecto de la obligación tributaria principal de autoliquidación e ingreso del impuesto, que corresponde al perceptor de la renta, sin perjuicio de que exista una necesaria relación entre ambas obligaciones.

Partiendo de estas premisas, debemos distinguir entre la imputación de los rendimientos y la imputación de las retenciones:

- **La imputación de los rendimientos de actividades económicas se produce en el periodo impositivo en el que se devenguen** [criterio de devengo recogido en el Art. 19 del TRLIS, al cual remite el Art. 14.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)]. En IRPF si no se opta el criterio es el del devengo, pero se puede optar por el criterio de caja.
- Y por lo que tiene que ver con **las retenciones**, el Art. 78.1 de RD 439/2007 (Reglamento del IRPF) dispone que *“la obligación de retener e ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas”*. Y respecto a su imputación temporal, el Art. 79 del mismo texto legal señala que *“las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al periodo en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.”*

Estos preceptos, en un análisis conjunto, evidencian que nuestro ordenamiento jurídico disocia los momentos en cuanto a:

Solo una vez abonadas las rentas el perceptor de estas podrá deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta

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

De esta forma, **el obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abone o pague efectivamente la renta**, independientemente del momento de su exigibilidad (momento este que será con toda seguridad coetáneo o anterior), pudiendo suceder que aquel momento no coincida con este, sobre todo en aquellos supuestos, tan lamentablemente frecuentes en la actualidad, en los que el pago se efectúa en un período impositivo posterior a aquel en el que la renta se devengara o resultara exigible.

Por su lado, los perceptores de rentas sujetas a retención tienen derecho a deducir el importe de la retención en el mismo período 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 conclusión, en el caso de los rendimientos de actividades económicas, el régimen diseñado por la normativa en vigor impide al perceptor de la renta la deducción de la retención o ingreso a cuenta procedente si no ha nacido la obligación a cargo del pagador de efectuar la retención o el ingreso a cuenta; es decir, si no se ha satisfecho o abonado la renta, lo que no exime al obligado tributario de su obligación de declarar la renta íntegra en el período que proceda, de acuerdo con las reglas de imputación temporal.

La deducción de las retenciones o ingresos a cuenta solo se podrá realizar cuando la renta sea abonada, debiendo efectuarse la deducción en el período al que se hayan imputado las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, mediante una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada. Por tanto, solo una vez abonadas las rentas el perceptor de estas podrá deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la reten-

ción no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.

Aquí os presentamos un extracto de la resolución del máximo interés<sup>1</sup>:

### DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Nº Resolución: 00/3187/2011. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora. Fecha de resolución: 27/09/2012. Unificación de criterio: sí.

**Asunto:** IRPF. Período 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.

**Criterio:** las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a las rentas sometidas a tal obligación, deberán imputarse al mismo período impositivo en el que deban imputarse las rentas de las que procedan, es decir, siguiendo los criterios de imputación temporal que en cada caso correspondan a dichas rentas.

No obstante, en cuanto al derecho a deducir tales retenciones, y no existiendo en la normativa del IRPF precepto alguno que habilite para deducir de la cuota retenciones con anterioridad al momento en que haya nacido la obligación de practicar tales retenciones, nacerá en 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 IRPF, puesto que si abonadas las rentas, las retenciones no se practican, o se practican por un importe inferior al 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

<sup>1</sup> Fuente: <http://www.minhac.es>

caso deberán ser imputados al mismo período impositivo al que se imputan dichas rentas.

Por lo tanto, pueden darse dos situaciones:

- 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 este en el que se incluirán en tal autoliquidación tanto las rentas como las retenciones.
- 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 esta (esto es, cuando los ingresos se abonen o satisfagan) habrá de solicitarse la rectificación de la autoliquidación efectuada, en los términos del artículo 120.3 de la Ley 58/2003, a fin de deducir de la cuota resultante de la misma las retenciones practicadas.

**El criterio tradicional se mantiene si la renta ha sido satisfecha pero el obligado a ingresar la retención no lo ha hecho.**

**La deducción de las cantidades retenidas al arrendador no queda condicionada al ingreso de las mismas en el Tesoro Público por parte del arrendatario.**

## CONSULTA VINCULANTE DE LA DGT DE 11/7/11 DGT CV V1790-11

El consultante ha tenido arrendado un local de su propiedad a un tercero durante parte del año 2010. El arrendatario le ha practicado la correspondiente retención del 19 por ciento de las cantidades percibidas, excluido el IVA. Sin embargo, dichas cantidades retenidas no han sido objeto de declaración e ingreso por el arrendatario.

### Órgano:

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

### Normativa:

- LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 79, 99 y 101.
- RIRPF, RD 439/2007, Arts.75 a 79 y 100.

### Cuestión:

Si podrá el consultante deducir en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2010 las retenciones practicadas y no ingresadas y forma de justificar las mismas ante la Administración Tributaria.

### Contestación:

Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos están sujetos a retención o ingreso a cuenta con independencia de su calificación, según establece el Art. 101.8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Art. 75.2 a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El importe de las retenciones sobre arrendamientos de inmuebles se regula en el artículo 100 del



Vigilamos y enviamos las notificaciones electrónicas. Ofrecemos un plan adaptado a las necesidades de cada asesor, garantizándole los mejores resultados tanto para su asesoría como para sus clientes. **Infórmese sobre las ventajas de cada uno de nuestros planes.**

DEH ONLINE.ES DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA ONLINE

*Pioneros y especialistas en notificaciones electrónicas*

Para más información 910504979 - [www.dehonline.es](http://www.dehonline.es)

RIRPF, que dispone: “*La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 19 por ciento sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido*”.

Se practicarán las citadas retenciones en la medida en que la persona que satisfaga o abone los rendimientos esté obligada a retener o ingresar a cuenta, según lo dispuesto en el apartado 1 del Art. 76 del RIRPF, que dispone:

*“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:*

- a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.*
- b) Los contribuyentes 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.*
- d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el Art. 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (...)”*

De acuerdo con lo manifestado por el consultante, el pagador de las rentas sujetas a retención es un tercero que realiza una actividad económica por lo que según lo dispuesto anteriormente estará obligado a practicar la retención correspondiente.

En cuanto al nacimiento de la obligación de retener, el Art. 78 de RIRPF dispone que: “*con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes*”.

Respecto a la imputación temporal de las retenciones practicadas sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento del inmueble objeto de consulta, establece el Art. 79 del RIRPF que “*las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período*

en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado”.

Según dispone la LIRPF, en su Art. 79: “*La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes: (...)*

*f) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.”*

Asimismo, se hace preciso recordar que el Art. 99 de la LIRPF, en su apartado 5, dispone lo siguiente:

*“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 al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida (...)*”

Por tanto, en base a lo dispuesto anteriormente, el consultante deberá computar en su declaración el rendimiento íntegro exigible procedente del arrendamiento del inmueble y deducirse la retención practicada, con independencia de que esta hubiera sido ingresada o no en la Hacienda Pública. Y todo ello sin perjuicio de las responsabilidades en que incurra el retenedor por las retenciones practicadas y no ingresadas.

Por otro lado, la justificación de las retenciones efectuadas y no ingresadas deberá probarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá valorarla, en el desempeño de sus funciones de comprobación e investigación, determinando la realidad de las pruebas que, a requerimiento de los mismos, se aporten.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del Art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.