



Roj: **ATS 12581/2020 - ECLI:ES:TS:2020:12581A**

Id Cendoj: **28079130012020202027**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **11/12/2020**

Nº de Recurso: **4992/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 1134/2020,**  
**AAAN 3266/2020,**  
**ATS 12581/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Fecha del auto: 11/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4992/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4992/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 11 de diciembre de 2020.

## HECHOS

**PRIMERO.** - 1. El procurador don José Manuel Jiménez López, en representación de Atalvira, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de marzo de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 332/2013, en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos las siguientes disposiciones:

2.1. Los artículos 222.2 y 4, y 400.1 y 2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"], en relación con el artículo 24 de la Constitución Española ["CE"].

De igual modo considera vulneradas las sentencias dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2015 (casación 3160/2014; ES:TS:2015:4730), 28 de junio de 2012 (casación 1585/2009; ES:TS:2009:5345) y de 24 de abril de 2010 (casación 3791/2006; ES:TS:2010:2342), así como de la Sala Primera de 14 de febrero de 2008 (casación 5839/2000; ES:TS:2008:1756).

2.2. Entiende vulnerado el principio de interdicción del enriquecimiento injusto de la Administración, así como de la carga de la prueba al efecto que le incumbe a ésta en lo que se refiere a la regularización de la obligación de retener, haciendo alusión a las sentencias dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 (casación 2400/2002; ES:TS:2007:2118), 5 de marzo de 2008 (casación 3499/2002; ES:TS:2008:1606), 16 de julio de 2008 (unificación de doctrina 398/2004; ES:TS:2008:4207), 21 de mayo de 2009 (casación 2255/2003; ES:TS:2009:3986), 28 de noviembre de 2012 (unificación de doctrina 4184/2011; ES:TS:2012:8171), 25 de junio de 2013 (unificación de doctrina 282/2010; ES:TS:2013:3970), 17 de mayo de 2016 (unificación de doctrina 4079/2014; ES:TS:2016:2156) 17 de abril de 2017 (unificación de doctrina 785/2016; ES:TS:2017:1503) y 25 de enero de 2018 (unificación de doctrina 3293/2016; ES:TS:2018:176).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que la sala *a quo*:

3.1. Si hubiera concluido que el efecto positivo o vinculante de la cosa juzgada o material no puede ser predicado en este caso por falta de pronunciamiento de la sentencia firme del Tribunal Supremo sobre la *causa petendi* debidamente aducida en los escritos de demanda, la sentencia habría estimado el recurso contencioso-administrativo, pues la composición mayoritaria del activo por inversiones financieras durante más de 90 días del ejercicio 2004 basta para calificar a la demandante como sociedad patrimonial, como la propia Administración entendió en ejercicios posteriores al ahora objeto de comprobación.

3.2. De haber interpretado rectamente la jurisprudencia sobre la doctrina del enriquecimiento injusto, habría estimado el recurso ante la actitud pasiva de la Administración en la comprobación de la obligación principal correspondiente a los titulares de la capacidad económica (los socios perceptores del dividendo), junto con la falta de aportación de pruebas por parte de la Administración sobre esa obligación tributaria principal.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes razones:

4.1. En cuanto al efecto positivo del principio de cosa juzgada:

4.1.1. La sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) -"LJCA"-], en cuanto a las sentencias anteriormente citadas.

4.1.2. La sentencia recurrida sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2 b) LJCA], en atención al "[...] daño potencial que para el derecho a la tutela judicial efectiva tiene que una decisión judicial que por causas formales dejó imprejuizada una causa petendi debidamente deducida en tiempo y forma en la demanda del primer procedimiento proyecte sus efectos sobre



otros procedimientos. Que los avatares procesales de un determinado procedimiento puedan condicionar no solo el procedimiento en el que tienen lugar, afectando al fondo del asunto, sino también al fondo del asunto de procedimientos posteriores conexos, resulta contrario a la tutela judicial efectiva, que resulta omitida cuando una pretensión debidamente deducida en la demanda de todos y cada uno de los procedimientos en los que se ha enjuiciado la cuestión resulta preterida por los tribunales de justicia".

**4.1.3.** La sentencia discutida afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [ artículo 88.2 c) LJCA], habida cuenta que se refiere a la materia tributaria en la que son números y frecuentes los supuestos en los que un asunto puede tener su antecedente lógico en otro diferente.

**4.2.** Respecto de la interdicción del enriquecimiento injusto en la regularización de la obligación de retener:

**4.2.1.** La sentencia cuestionada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) LJCA], en relación con las sentencias invocadas previamente.

**4.2.2.** La sentencia de instancia sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2 b) LJCA]. La mercantil recurrente alega así que:

"[...] que una vez devengada la obligación tributaria principal, la Administración pueda exigir a quien debió haber retenido una retención de importe superior al de la propia obligación tributaria principal de la que es una cantidad a cuenta, imposibilitando al retenedor la recuperación de esas cantidades que le han sido exigidas, produce un daño potencial al principio de capacidad económica y al principio de buena administración. Por otro lado, puede resultar contrario al derecho de defensa y a la propia idea de la justicia que, al amparo de un supuesto principio de facilidad probatoria, la carga probatoria sobre la existencia e importe de la obligación tributaria principal se desplace al obligado tributario a quien ni tiene la obligación de tener a su disposición la prueba requerida, ni tiene derecho a reclamarla de los obligados tributarios principales, cuando es evidente que la otra parte del proceso (la Administración) sí tiene y cuenta con esa prueba a su disposición".

**4.2.3.** La sentencia a quo fija una doctrina que puede afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2 c) LJCA], habida cuenta que resulta susceptible de ser aplicada a todos los supuestos en los que el ordenamiento establece una obligación de retención.

**4.2.3.** Concorre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, toda vez que la sentencia cuestionada sustenta la razón de decidir sobre normas sobre las que no existe jurisprudencia. La recurrente sostiene así que no hay sentencias que traten la cuestión relativa a concreta cuestión de "[...] si la jurisprudencia que hace recaer sobre la Administración la carga probatoria de la inexistencia de enriquecimiento injusto puede ser exceptuada, en atención al principio de facilidad probatoria, en casos en los que el obligado a retener no tiene ni la obligación de tener a su disposición las autoliquidaciones de los perceptores de las rentas ni tampoco el derecho a reclamárselas".

**SEGUNDO. - 1.** La sala de instancia, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de septiembre de 2020, habiendo comparecido Atalvira, S.L., -parte recurrente- y la Administración General del Estado -parte recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**2.** El abogado del Estado, por escrito de 7 de octubre de 2020, formuló oposición al recurso preparado, alegando, en síntesis, la ausencia del interés casacional alegado, tratándose de cuestiones de naturaleza eminentemente casuística.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### PRIMERO. - Requisitos formales del escrito de preparación.

**1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].



3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA] y (iii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; (iii) siendo así que, además, aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

**SEGUNDO. - Marco jurídico y hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

1. El artículo 23 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], relativo a la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta prevé que:

"1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe".

Y el artículo 105 LGT, referente a la carga de la prueba, dispone que:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

Por su parte, el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en cuanto a la obligación de practicar pagos a cuenta, determina que:

"1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto 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 apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.



Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo o, en su caso, sus entidades gestoras, deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad al 1 de enero de 1999 no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán exceptuarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

Tampoco estará sujeto a retención o ingreso a cuenta el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

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.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. 1.º Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

2.º Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo, residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto, teniendo en cuenta para el cálculo del tipo de retención lo señalado en el apartado 1.º anterior.





9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

10. Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

11. Tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses".

Así mismo, el artículo 75 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se prueba el reglamento del IRPF (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"] prevé que: "[...] 1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: [...] b) Los rendimientos del capital mobiliario".

2. La sala *a quo*, tras hacer referencia a la jurisprudencia relativa a la proscripción del enriquecimiento injusto de la Administración, considera que en un supuesto con el que ahora nos ocupa, donde la recurrente es una mercantil que pretendía la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, estando compuesto su accionariado íntegramente por miembros de un grupo familiar, no resulta de aplicación de forma mecánica la jurisprudencia respecto de que es la Administración tributaria quien debe acreditar que los miembros de la sociedad no han tributado en el IRPF las cantidades regularizadas en concepto de retención a cuenta del capital mobiliario, razonando la sentencia de instancia [FD 7º] lo siguiente:

"[...] la Administración tributaria no ha incorporado a las actuaciones [...] justificación alguna de que los perceptores de las rentas hayan tenido en cuenta en sus declaraciones las retenciones que debieron practicarse y que ahora son exigidas a la entidad ATALVIRA, S.L. Ello debiera conducir a la estimación del recurso por no haber cumplido la Administración con la carga de acreditar que no se produjo enriquecimiento injusto por su parte.

Ahora bien, [...] existen elementos que impiden trasladar mecánica y acríticamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que sitúa la carga de la prueba en la Administración olvidando la justificación material de tal exigencia. En la generalidad de los casos la jurisprudencia referida se aplica a supuestos en los que el retenedor es el empleador y el sujeto pasivo del impuesto es empleado en sus diferentes modalidades. Sin embargo, en el presente caso la demandante es una entidad que pretendía la aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales precisamente porque su accionariado está íntegramente compuesto por miembros de un grupo familiar [...].

Esta circunstancia enerva la razón de ser del traslado a la Administración de la carga probatoria acerca de que las cantidades regularizadas no tributaron en sede de los socios sujetos pasivos. Sólo volviendo la espalda a la realidad es posible afirmar que la sociedad es ajena a la situación tributaria de los socios y o que, al menos, está en condiciones de acreditarla, e ignorar que la relación socios-sociedad es en buena parte instrumental en este caso [...]. De modo que no cabe exonerar por completo a la entidad demandante de la carga de justificar la doble tributación efectiva de las cantidades regularizadas en concepto de retención y trasladar dicha carga a la Administración de manera absoluta".

**TERCERO. - Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.**

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si, en la regularización efectuada al obligado a realizar pagos a cuenta, corresponde a la Administración tributaria justificar que el sujeto pasivo del IRPF al que se practicó dicho pago no ha tributado por la misma cantidad en su declaración de dicho impuesto, cuando la entidad pagadora tenga la consideración de ser una sociedad compuesta íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia.

2. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues, si bien es cierto que la LIRPF derogó el régimen de sociedades patrimoniales con fecha de efectos desde el 1 de enero de 2007, en la actualidad son numerosos los casos de empresas compuestas íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia, debiéndose practicar retenciones a los socios a efectos de la tributación de sus rendimientos de capital mobiliario en el IRPF, lo que hace conveniente la interpretación de las normas y principios aplicables en esta materia.



3. Según doctrina reiterada de esta Sala ( *vid.*, por todas, la sentencia anteriormente citada de 25 de enero de 2018 ), se debe tener en cuenta que, en virtud del principio probatoria, la acreditación de que no ha existido un doble gravamen (ingreso por la empresa y por los trabajadores por el mismo concepto) corresponde a la Administración tributaria. Siendo así que, como se expresa en la ya mencionada sentencia de 17 de abril de 2017, "[...] para comprobar que para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto prohibido, en los supuestos de regularización de la obligación de retener, no basta con que la Administración adopte una posición pasiva respecto de la regularización de esta obligación de retener y remita a futuras actuaciones para la regularización de la obligación principal, sino que es preciso una actitud activa dentro del propio procedimiento de inspección referido a la obligación de retener con el fin de evitar el riesgo de la doble imposición y del enriquecimiento injusto."

De igual modo, es preciso señalar que en la sentencia de 19 de julio de 2017 (unificación de doctrina 2565/2016; ES:TS:2017:3057), en lo que respecta a un caso en el que los perceptores de las rentas sujetas a retención no habían presentado declaración del IRPF, se señala que ningún enriquecimiento puede haber cuando no se ha presentado declaración por el sujeto pasivo y una eventual autoliquidación o regularización posterior habría de tomar en cuenta la liquidación de retenciones impugnada y confirmada. Es la razón de ser de las retenciones, establecidas para que el retenedor intervenga en el procedimiento de gestión ingresando a cuenta cantidades descontadas de la renta pagada al sujeto pasivo, sin que pueda hablarse de enriquecimiento injusto o de duplicidad de ingresos cuando no ha existido uno y el posterior o eventual no se habría de producir o sería rectificable como consecuencia de la liquidación al retenedor de lo que es su obligación característica, esto es, la de retener.

Lo que se trata ahora, pues, es de precisar, concretar, matizar o incluso corregir dicha jurisprudencia general, tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo* [ *vid.* auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)], en cuanto a aclarar si procede invertir las reglas de la carga de la prueba por el hecho de que la entidad pagadora tenga la consideración de ser una sociedad formada por miembros de una misma familia. Estaría presente así también la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA que aquí se invoca.

Y, en consecuencia, se ha de rechazar la causa de oposición planteada al respecto por la abogada del Estado.

4. Por otra parte, conviene tener presente que la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 29 de enero de 2020 (casación 4258/2018; ES:TS:2020:211) ha fijado la doctrina consistente en que, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF, corresponde al empleador la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.

En particular, la sentencia de 18 de mayo de 2020 (casación 4002/2018; ES:TS:2020:954) ha examinado la circunstancia de que el trabajador que percibe las dietas sea, al mismo tiempo, administrador de la sociedad pagadora de las mismas, fijándose el criterio de que: "[...] no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral".

Y en relación con la pregunta formulada en el auto de admisión del recurso en virtud de la cual se cuestionaba "[s]i la contestación a la pregunta anterior ha de ser distinta de considerarse que el perceptor de las dietas es, al mismo tiempo, administrador de la sociedad que las abona", la sentencia referida señala:

"[...] no pod[er]mos responder a la segunda cuestión que suscita el auto de admisión en términos generales, sino en atención a las circunstancias concretas que concurren en cada caso.

[...] De lo hasta aquí razonado se desprende que esa condición de administrador podrá tener relevancia en cuanto a la acreditación de la realidad del presupuesto de hecho de las dietas en atención a las circunstancias del caso y, específicamente, a tenor de la forma de conducirse que haya tenido la Administración en el procedimiento de comprobación correspondiente.

Dicho de otro modo, la condición de trabajador/administrador del perceptor de la dieta no determina per se que sea éste el que, ineluctablemente, deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

Tal circunstancia puede, ciertamente, influir en la singular, casuística y concreta acreditación de aquella realidad; pero ello dependerá, insistimos, de varios factores, como, a título de ejemplo, (i) el contenido de los



requerimientos efectuados, (ii) la expresión -o no- en los mismos de la condición en que tales requerimientos se dirigen al perceptor, (iii) el conocimiento por el interesado de la relevancia de su condición de responsable de la empresa a efectos de contestarlos y, sobre todo, (iv) de la constatación de las específicas funciones que ostenta el perceptor de la dieta en la entidad y su relevancia a la hora de tomar las decisiones correspondientes sobre la necesidad de los desplazamientos.

Lo que no es suficiente -insistimos- es efectuar el requerimiento al interesado como persona natural y con ocasión de la comprobación de su impuesto sobre la renta de las personas físicas y, después, manifestar que no es suficiente la acreditación porque -al ser administrador de la empresa pagadora- debió aportar más datos de los que legal y reglamentariamente le son exigibles como sujeto pasivo del tributo y a tenor de las reglas generales sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos determinado".

Así, aunque los supuestos contemplados en estos casos son diferentes al que se plantea en el recurso que ahora nos ocupa, no dejan de tener ciertos paralelismos, siendo así que la doctrina fijada en dichas sentencias puede constituir un parámetro a la hora de esclarecer la cuestión litigiosa que aquí se suscita.

5. La concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por los motivos expuestos hace innecesario determinar si concurren los demás alegados por la sociedad recurrente en el escrito de preparación de su recurso de casación para justificar su admisión a trámite.

#### **CUARTO. - Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 23 y 105 LGT, 99 LIRPF y 75 RIRPF. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

#### **QUINTO. -Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **SEXTO. - Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4992/2020, preparado por Atalvira, S.L., contra la sentencia dictada el 11 de marzo de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 332/2013.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en la regularización efectuada al obligado a realizar pagos a cuenta, corresponde a la Administración tributaria justificar que el sujeto pasivo del IRPF al que se practicó dicho pago no ha tributado por la misma cantidad en su declaración de dicho impuesto, cuando la entidad pagadora tenga la consideración de ser una sociedad compuesta íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 23 y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 75 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.





6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ