



Roj: **SAN 2037/2021 - ECLI:ES:AN:2021:2037**

Id Cendoj: **28079230042021100158**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **05/05/2021**

Nº de Recurso: **209/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000209 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02739/2017

Demandante: CLUB ATLÉTICO DE MADRID S.A.D.

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a cinco de mayo de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 209/2017**, interpuesto por **CLUB ATLÉTICO DE MADRID S.A.D.**, representado por la Procuradora de los Tribunales D^a Amparo Laura Díaz Espí, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2017, desestimatoria de la reclamación económico administrativa núm. NUM000, la parte demandante en ese proceso, contra el acuerdo de inadmisión de 10 de septiembre de 2012, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de retenciones a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1998 aplicadas a los rendimientos de trabajo personal percibidos en ese año por el **jugador** Don Juan Francisco; siendo parte demandada la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada por la Abogacía del Estado.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Santos Honorio de Castro García, quien expresa el parecer de la Sala.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurrente expresado interpuso ante esta Sala con fecha de 10 de mayo de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- El recurrente formalizó la demanda mediante escrito presentado el 7 de noviembre de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: "...tenga por presentado este escrito de demanda en tiempo y forma, y tras seguir el recurso por sus trámites, dicte en su día sentencia por la que declare la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2017, dictada en la reclamación NUM000, así como del acuerdo de inadmisión de que trae causa, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fecha 10 de septiembre de 2012, relativo a Retenciones e Ingresos a cuenta sobre rendimientos de trabajo personal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1998 y declare el derecho de mi representada a que se tramite y resuelva por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT su solicitud de reconocimiento de derecho al cobro/devolución/compensación sobre las cantidades liquidadas por las retenciones de IRPF 1998 del **jugador** Don Juan Francisco, ... en el importe por el que esas retenciones no se dedujeron de la liquidación de IRPF 1998 del citado **jugador** y se declare el derecho de mi representada a dicha devolución o compensación."

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 18 de enero de 2018, en el que tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación íntegramente la resolución impugnada.

CUARTO.- Declarado concluso y evacuadas conclusiones por las partes, se señaló para votación y fallo el día 28 de abril de 2021, fecha en que tuvo lugar, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

QUINTO.- La cuantía del recurso se ha fijado en INDETERMINADA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- Es objeto de impugnación, en el presente recurso contencioso administrativo, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2017, desestimatoria de la reclamación económica administrativa núm. NUM000, que había interpuesto la representación del CLUB ATLÉTICO DE MADRID S.A.D., parte demandante en ese proceso, contra el acuerdo de inadmisión de 10 de septiembre de 2012, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de retenciones a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1998 aplicadas a los rendimientos de trabajo personal percibidos en ese año por el **jugador** Don Juan Francisco.

SEGUNDO.- A los efectos de resolver el presente litigio, interesa dejar ya sentados los siguientes hechos:

1º) La pretensión que formula el Club Atlético de Madrid trae causa de la retención practicada al **jugador** D. Juan Francisco, que fue objeto de un procedimiento inspector que finalizó mediante acuerdo de liquidación dictado en el año 2003, y en la que se integraron como rendimientos del trabajo personal todas las cantidades satisfechas por el Club que tenían su causa en la contratación del citado **jugador**.

2º) Dicha liquidación fue recurrida por el **jugador** Don Juan Francisco ante el TEAC, que dictó resolución desestimatoria de 25 de julio de 2007 (R.G.23/2006). Posteriormente la Audiencia Nacional, en sentencia de 29 de octubre de 2008 (recurso nº 382/2007) estima parcialmente el recurso, anulando la liquidación y ordenando a la Administración su modificación, con el fin de que se computasen como rendimientos del trabajo personal únicamente el 15% del importe inicialmente fijado por la Inspección. Esta sentencia es recurrida casación ante el Tribunal Supremo, que dictó la suya de 19 de enero de 2012 en el recurso nº 148/2009, desestimando el recurso ejercitado entonces por la Abogacía del Estado. Destaca esta sentencia que de la prueba practicada había quedado probado que: "el **jugador** era ajeno a la compraventa de sus derechos federativos, que apareció como un trámite necesario para su contratación laboral, de manera que la Audiencia Nacional acertó cuando, de la cantidad abonada por el traspaso, atribuyó al **jugador** un porcentaje mínimo del 15% reglamentariamente establecido por ese concepto que, obviamente por tener causa en un contrato laboral, tenía la naturaleza de retribución laboral, lo que supuso su sujeción al IRPF del ejercicio 1998 por ser una renta del trabajo, tal como obliga el art. 24 de la LIRPF".

3º) En ejecución de las anteriores sentencias, la Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León dictó acuerdo de 11 de julio de 2012 anulando la liquidación del IRPF, practicando a la vez otra en la que únicamente se someten a tributación los rendimientos señalados por la mencionada



sentencia de la Audiencia Nacional, y minorándose la cuota tributaria sólo en el importe de las retenciones correspondientes a los rendimientos efectivamente integrados en la base imponible.

4º) En base a los anteriores hechos, sobre todo la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012 (recurso nº 148/09), la entidad aquí demandante presentó el día 17 de julio de 2012 una solicitud de devolución de ingresos indebidos - calificada de esta forma-, alegando como base de la misma que la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT ha negado al **jugador** la deducción de las retenciones correspondientes al 85% de los rendimientos fijados inicialmente por la Inspección en el momento de determinar las retenciones a través del acuerdo de liquidación de 21 de octubre de 2002, por lo que tales retenciones resultaban de manera sobrevenida improcedentes en ese porcentaje. Así, entendía que se produce un enriquecimiento injusto en favor de la AEAT, al haberse exigido al Club el pago de unas retenciones por rendimientos del trabajo personal que sin embargo no se admiten como deducibles al **jugador**, por lo que deberá aplicarse lo dispuesto por el Alto Tribunal en esa sentencia, atendándose a la verdadera naturaleza de las percepciones recibidas.

5º) En respuesta a dicha solicitud, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid, dicta acuerdo de 10 de septiembre de 2012 acordando su inadmisión.

Se ponía de manifiesto en dicho acuerdo que existen dos sentencias firmes del Tribunal Supremo, cada una confirmatoria de las respectivas de la Audiencia Nacional al considerarse que éstas habían efectuado una correcta valoración de las pruebas, relativas ambas a la sujeción al IRPF de los rendimientos de trabajo de determinados importes satisfechos por el Club de Fútbol para la adquisición de los derechos federativos del **jugador** indicado. En la primera, de fecha 22 de junio de 2011 (nº de recurso de casación 4502/2007), se trata de la obligación de retener que recae sobre el Club, que se pronuncia sobre la total sujeción al IRPF de los importes satisfechos en concepto de rendimientos del trabajo; y la segunda, de 19 de enero de 2012 (nº de recurso de casación 148/2009), en que se enjuicia la obligación de tributar por IRPF que recae sobre el **jugador**, determinando la sujeción al IRPF de tales importes pero sólo por el 15%.

Se advierte además que el importe determinado por el concepto de retenciones consta pendiente de ingreso, dado que se ha concedido un aplazamiento en dos plazos, razón por la que no cabe hablar de ingreso indebido y, por tanto, no procede tramitar procedimiento de devolución alguno.

También se argumenta dicha inadmisión en que no se dan ninguno de los supuestos de los procedimientos especiales de revisión previstos en la Ley General Tributaria, así como en que no cabe la revisión de las resoluciones firmes dictadas sobre el Club. -En la resolución del TEAC se añade que tampoco procede la compensación, al no existir un crédito tributario reconocido a favor del Club-.

6º) Contra esa resolución interpuso la demandante reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Central, registrada con el nº NUM000, y la cual fue desestimada en la de 2 de marzo de 2017, que es objeto de impugnación en el presente recurso jurisdiccional.

TERCERO.- Ra zonaba dicho Tribunal Central en la citada resolución lo siguiente:

*"Ahora bien, debemos considerar si lo pretendido por el recurrente es factible en este caso, pues nos encontramos ante una deuda tributaria derivada de una liquidación referente a las retenciones a cuenta de IRPF exigidas a la entidad por el ejercicio 1998, liquidación cuya adecuación a Derecho ha sido confirmada por resolución económico-administrativa, que es firme, y que fue confirmada tanto por la Audiencia Nacional como por el Tribunal Supremo mediante sentencias firmes. Lo que la recurrente pretende, en definitiva, es la revisión de la liquidación firme, en vía administrativa y contenciosa, al solicitar minorarla en su importe liquidado por la Inspección mediante su compensación con el importe de las retenciones declaradas improcedentes en la esfera del **jugador**, y así ver reducida su deuda pendiente de ingreso. Así las cosas, tal revisión sólo sería factible mediante los procedimientos previstos para los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en los artículos 217, nulidad de pleno derecho; 220, rectificación de errores, y 244, recurso extraordinario de revisión, todos ellos de la referida Ley, 58/2003, General Tributaria, que el acuerdo ahora impugnado ha contemplado y que la recurrente en esta instancia no invoca, pues su pretensión va dirigida a la reducción de una deuda tributaria propia firme, mediante la compensación en el importe de las retenciones declaradas improcedentes en la esfera del **jugador**."*

Y considera el TEAC que esta pretensión es inviable por estas tres razones:

a) Primera: porque a tenor del artículo el artículo 213, sobre todo su apartado 3, hay una vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos y de la Administración Tributaria a las resoluciones y sentencias de los Tribunales de Justicia, por lo que los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones no pueden ser objeto de revisión o rectificación cuando ha recaído una sentencia judicial firme.



b) Segunda: porque el interesado lo que pretende es la extinción de su deuda tributaria pendiente de ingreso mediante la compensación, prevista en los artículos 71 a 73 de la LGT como forma de extinción distinta del pago; mas sin que se den los requisitos necesarios al no existir créditos reconocidos por la Hacienda Pública a su favor, queriendo que lo concluido en una sentencia a favor de otro obligado tributario sea reconocido como derecho de crédito de otro distinto (el club), situación que no aparece contemplada en la Ley.

c) Tercera: además, la cuestión suscitada ha sido abordada por la propia Audiencia Nacional en su Auto de fecha 16 de septiembre de 2013, en el que se resuelve el incidente de ejecución promovido el 24 de mayo de 2013 por el **jugador** contra la resolución de fecha 11 de julio de 2012 de la AEAT, ejecutando la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012 (recurso de casación nº 148/2009) confirmatoria de la SAN de 29 de octubre de 2008, (nº rec. 382/2007), y en el cual dicho **jugador** pedía que se le aplicasen las retenciones iniciales en el importe de 488.979.320 pts. (2.938.824 euros) en base a que se había exigido la totalidad al Club.

Ya adelantamos que el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, se basa por lo general en el contenido de la citada resolución, cuyos fundamentos en buena parte transcribe; si bien añade ahora que si la entidad demandante entiende que la ejecución de la liquidación por el concepto de retenciones ha devenido improcedente como consecuencia de otro pronunciamiento jurisdiccional posterior, la vía procedente sería promover por su parte un incidente de ejecución respecto de su sentencia.

CUARTO.- En la pretensión de plena jurisdicción ejercitada en este proceso se postula, junto a la anulación tanto de la citada resolución del TEAC como del acuerdo de inadmisión de 10 de septiembre de 2012 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que se declare el derecho del Club recurrente a que se tramite y resuelva su "solicitud de reconocimiento de derecho al cobro/devolución/compensación sobre las cantidades liquidadas por las retenciones de IRPF 1998 del **jugador** Don Juan Francisco ", en el importe que no pudieron ser deducidas por éste en su liquidación del IRPF 1998, así como su derecho a la referida devolución o compensación.

Se aduce sustancialmente, en sustento de dicha pretensión, que ha de partirse de la consideración de ingresos indebidos de un porcentaje de las retenciones que habían sido liquidadas al Club demandante por las retribuciones correspondientes al **jugador** indicado, ya que han resultado a la postre en improcedentes en un 85% de la cuantía por derechos federativos, que fue exigido en su día al pagador y que es "la parte que no era rendimiento del trabajador", ello toda vez que su importe no se admitió al retenido, lo que provoca una situación de enriquecimiento injusto. Al propio tiempo, se alude al carácter de la obligación de retener, que es accesoria respecto a la obligación tributaria principal, a la vez que autónoma ya que nace con independencia de que el retenido liquide su propia deuda tributaria; de tal modo que una vez que la deuda tributaria se liquida en sede del retenido, la obligación del retenedor ha de seguir las vicisitudes de dicha obligación tributaria principal, no pudiendo desconectarse una de la otra. Así, la referida situación de enriquecimiento injusto deriva de haberse exigido al Club Atlético de Madrid unas retenciones que posteriormente no se dejan deducir al retenido, en la parte correspondiente a unas rentas que han sido declaradas no sujetas por no ser renta gravable, en la sentencia de esta Sala y Sección de 29 de octubre de 2018 dictada en el Recurso 382/2007, confirmada por el Tribunal Supremo.

Saliendo al paso de los argumentos expresados en el acuerdo de inadmisión de su solicitud, aduce el demandante que no resultaba necesario seguir el procedimiento especial de revisión, pues bastaría con aplicar el artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa y las normas relativas a los procedimientos administrativo, que permitiría reconocer el derecho de crédito a favor del Club; e incluso sería suficiente observar el procedimiento administrativo común regulado en el Título VI de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, que a tenor de su D.A. Quinta resulta de aplicación supletoria a los procedimientos administrativos en materia tributaria. De este modo, si no se consideró procedente la deducción por el **jugador** de las retenciones exigidas al Club, en todo caso debió acordarse, a través del procedimiento administrativo que resultase pertinente, que de alguna manera se compensase o descontase al Club el importe de tales retenciones improcedentes; pues que a través de la solicitud presentada no se pretendía propiamente que se acordara una devolución en su favor, sino el reconocimiento del derecho a no ingresar aquellas retenciones no descontadas por el trabajador. Y a ello no debe constituir obstáculo la firmeza de las sentencias judiciales a que se ha hecho referencia, dado que los nuevos hechos, derivados de la sentencia que reconoce al **jugador** la no sujeción al IRPF del importe correspondiente al 85% de los derechos federativos pero que habían sido objeto de retención, no pueden ser ignorados en tanto en sí mismos son demostrativos de la alegada situación de enriquecimiento injusto.

Se pone también de manifiesto la "patente incongruencia existente entre los acuerdos de ejecución dictados por las diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", ya que mientras en uno de ellos se exigían unas retenciones en el otro se consideran improcedentes. Se advierte que sólo se trataba de buscar la forma de conciliar dos sentencias aparentemente contradictorias, con el fin de que se compensase



o devolviese el exceso de las retenciones practicadas, al no haberse permitido su deducción al **jugador**. Al respecto se reputa infringido el artículo 31 de la Constitución Española, por cuanto se somete a tributación una renta inexistente, haciendo suyas la Administración unas cantidades sin ostentar ningún título legal. Y se cita también la sentencia de esta Sala de fecha 4 de junio de 2009 (recurso 339/2005), al considerarse que la situación de hecho aquí contemplada es análoga, pues mientras la obligación principal que recae sobre el trabajador está ya solventada, se sigue exigiendo al retenedor unas cantidades superiores a las que se ha permitido deducir al retenido.

Por último, se insiste en la idea de que tan sólo instó ante la Delegación Especial de Castilla y León que iniciara un procedimiento con el fin de conseguir solventar la situación generada, de tal suerte que "debe devolverse o reconocerse o compensarse al retenedor, pues así lo establece además el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, en desarrollo del artículo 221 de la Ley General Tributaria".

QUINTO.- Con el fin de responder a la problemática suscitada en la presente litis, comenzaremos recordando que el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce el derecho de los obligados tributarios a solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

En el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, que es el precepto en que principalmente el actor basa su pretensión en orden a que se evite la alegada situación de enriquecimiento injusto, dispone: "2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido."

Por último, el artículo 8.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, establece que cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado al órgano competente de la Administración tributaria. El art. 9.1 especifica que los retenedores podrán solicitar la devolución de las cantidades indebidamente retenidas e ingresadas en el Tesoro, solicitud que podrá efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 anterior, expresando en el segundo párrafo que "Cuando la retención sea declarada excesiva se realizará la devolución en favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que ésta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en una declaración-liquidación posterior, en cuyo caso no procederá ya restitución alguna".

SEXTO.- Abordando ya la cuestión litigiosa, recordemos, en primer lugar, que los motivos esgrimidos en la resolución de la DCGC de fecha 10 de septiembre de 2012 para inadmitir la petición de devolución de ingresos indebidos, descansan fundamentalmente en estos ejes argumentales: que no procede dicha devolución al no haberse ingresado todavía por parte del Club el importe de las retenciones fijado en la liquidación, por lo que faltaría el requisito necesario del ingreso; que dicha liquidación fue confirmada por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Supremo; que las sentencias de los tribunales no son en realidad incongruentes; que no concurre ninguno de los supuestos de los procedimientos especiales de revisión previstos en la Ley General Tributaria; y añadiéndose en la resolución del TEAC, por último, que tampoco procede la compensación al no existir un crédito tributario reconocido a favor del Club. No obstante, en la demanda se manifiesta que "las retenciones de IRPF 1998 han sido abonadas por el Club mediante aplazamientos desde el año 2011, terminando el último pago el 20 de octubre de 2019", remitiéndose al respecto a los archivos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.



Ahora bien, la Sala tiene que dar por sentadas tres premisas, básicas para la resolución del problema litigioso.

La primera, que no podrá dudarse de la situación generada por dos pronunciamientos distintos -aparentemente contradictorios-, en relación a si unas determinadas retenciones resultan o no en una parte improcedentes.

Así, en la sentencia de la Sección 2ª de esta Sala de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2007 dictada en el recurso nº 352/2004, se confirmó la liquidación practicada por el concepto de retenciones tomando como base todo el importe de los derechos federativos referentes al **jugador** D. Juan Francisco -se estimó el recurso sólo en cuanto a las sanciones impuestas-; sentencia ésta que fue confirmada por el Tribunal Supremo en la de 22 de junio de 2011 (nº de recurso de casación 4502/2007), en la cual se desestiman los recursos interpuestos por la Administración General del Estado y por el Club. En cambio, en relación al Sr. Juan Francisco, a quien se referían las retribuciones que fueron objeto de la retención litigiosa, su liquidación por el IRPF de 2008 fue anulada en la sentencia de esta Sección 4ª de 29 de octubre de 2008 recaída en el recurso 382/2007, y en la que se estimó parcialmente el recurso al considerarse que debían computarse como rendimientos del trabajo personal únicamente el 15% de la fijada inicialmente por la Inspección por el concepto de derechos federativos; y la cual fue asimismo confirmada por el Tribunal Supremo en la suya de 19 de enero de 2012 en el recurso nº 148/2009, estimando correcto atribuir al **jugador** un porcentaje mínimo del 15% reglamentariamente establecido por ese concepto, que por tener su causa en un contrato laboral sí que tenía la naturaleza de retribución laboral y suponía su sujeción al IRPF del ejercicio 1998, de conformidad con el art. 24 de la LIRPF. Y es así que en su ejecución la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León dictó acuerdo de fecha 11 de julio de 2012, a través del que anuló la liquidación del IRPF dictando otra sometiendo a tributación únicamente el importe que resulta de ese porcentaje, minorando la cuota tributaria sólo en el importe de las retenciones correspondientes a los rendimientos efectivamente integrados en la base imponible.

Por lo tanto, en tercer lugar y lo que es especialmente importante, no se cuestiona que la liquidación practicada al Club Atlético de Madrid por el concepto de retenciones practicadas a un **jugador**, confirmada en sentencias judiciales, haya tomado como base el importe total de las retribuciones por derechos federativos que supuestamente habría recibido dicho **jugador** íntegramente; así como también es un dato incontrovertido que en sentencias posteriores se declaró que sólo estaba sujeto al impuesto el 15% de ese importe, habiéndose permitido al retenido deducir únicamente la parte correspondiente a esa renta gravable, lo que a su vez supone que el 85% restante no está sujeto. Esto es, realmente no hay controversia en cuanto al tema propiamente de fondo, más allá de mantenerse la conformidad a derecho de las retenciones practicadas por venir determinadas en una sentencia firme, pero lo que ya supone reconocer que las retenciones practicadas por los ingresos entonces litigiosos por derechos federativos resultan improcedentes -o indebidas- en ese porcentaje del 85%, al no estar tales ingresos sujetos al IRPF del **jugador**.

La tercera premisa es que la parte demandante ha aclarado, con el fin de salir al paso de los óbices puestos de manifiesto en el acuerdo de inadmisión de su solicitud, que realmente no se pretendía tanto recibir una devolución efectiva, sino sólo que se reconociese la improcedencia de las retenciones en ese porcentaje y su derecho a compensarla de alguna manera en la obligación de su pago ya establecida, quedando las posiciones canceladas en la parte que el **jugador** no ha podido deducirse, y ello, en definitiva, con el fin de evitar la reiterada situación de enriquecimiento injusto, a lo que no obsta el carácter de firme de las sentencias. Esta redefinición de la pretensión deducida es también reconocida en la resolución del TEAC, aunque haya llegado a un resultado desestimatorio, pues admite que lo que la recurrente pretende es que se minore el importe de la liquidación mediante su compensación con el importe de las retenciones declaradas improcedentes en la esfera del **jugador**, aunque ciertamente no se ha empleado dicho concepto en un sentido técnico jurídico.

SÉPTIMO.- Partiendo de las premisas anteriores, la Sala considera, en definitiva, que procede estimar la pretensión deducida en base a los siguientes argumentos.

El primero, que teniendo en cuenta aquella aclaración de la parte demandante sobre el sentido de su petición, debió llevar a que la Administración, si entendía que no era adecuado el procedimiento elegido, calificase la misma de manera distinta a como lo hizo, en tanto no existía claridad o certeza acerca de cual era la forma correcta de reaccionar ante la existencia de unas retenciones improcedentes. Y ahora, más si cabe, en aras de preservar el derecho a la tutela judicial efectiva, no cabe sino considerar no ajustada a Derecho la decisión de inadmisión de la solicitud, pues no podrá dudarse de que el actor sólo quería con su solicitud, y pretende ahora en este proceso, que se resuelva su pretensión consistente en que se aprecie de alguna forma el exceso de la retención en cuanto a las retribuciones por derechos federativos en el porcentaje del 85%, a tenor de la sentencia firme recaída respecto al **jugador**; pretensión de la que ahora conoce la Sala con plena jurisdicción.

En segundo lugar, bien vistas las cosas la solución al problema planteado no requiere tanto de dejar sin efecto el pronunciamiento de una sentencia firme como consecuencia de otra posterior que también devino firme,



sino que la labor ha de centrarse, más bien, en conciliar en la medida de lo posible tales pronunciamientos. Adviértase que esta idea ya fue apuntada en el auto de esta Sección de fecha 16 de septiembre de 2013 resolviendo el incidente de ejecución promovido D. Juan Francisco, en cuyos fundamentos jurídicos sexto y décimo se señalaba: "...La ilegalidad la ve más bien respecto del retenedor y así entiende que hay un enriquecimiento injusto para la Administración «pues ha exigido el pago al CLUB ATLÉTICO DE MADRID, SAD de unas retenciones por rendimientos del trabajo personal que no admite como deducibles para DON Juan Francisco». (...) La Sentencia de esta Sección que se ejecuta con el acto impugnado dijo que el precio del traspaso que abona el Club para obtener los derechos federativos del **jugador** es rendimiento de trabajo de éste y lo fijó tal en un 15% del traspaso. Y la Sentencia de la Sección 2ª dictada respecto del retenedor declara que los derechos económicos derivados de ese traspaso deben imputarse al **jugador** como rendimientos de trabajo personal. Por tanto, en ese pleito se ventiló sólo una cuestión de concepto resuelta en el mismo sentido que lo hizo esta Sección, pero no fue litigioso ni el importe de lo imputable como rendimiento al **jugador** ni la exigencia de retenciones al Club ni la cuantía de las mismas." Incluso el propio Abogado del Estado viene a admitir la necesidad de conciliar ambos pronunciamientos, si bien remite a la parte a un incidente de ejecución.

En tercer lugar, en aras de buscar la referida conciliación de los pronunciamientos, ha de repararse asimismo en la naturaleza del propio concepto de la retención, cuya liquidación fue confirmada en las primeras sentencias, dado que constituye una obligación autónoma y accesorias, que no es sino un pago a cuenta de una obligación principal que se refiere a la sujeción al IRPF de unas determinadas rentas por el aludido concepto de derechos federativos, a la que está vinculada en tanto no puede existir sin ella, y de tal modo que una vez establecido que no están las mismas sujetas al impuesto (en el porcentaje indicado), tal hecho no podrá ser ignorado en la fijación definitiva de aquella obligación accesorias. La competencia objetiva y propia en orden a establecer si tales rentas sujetas es así más intensa en el procedimiento en que se conoció de la liquidación del IRPF practicada al **jugador**, y, por ende, habrá de concederse cierta prevalencia a las sentencias recaídas en el mismo, en las que esta Sección y el Tribunal Supremo ya fijan de manera definitiva cuales son las rentas sujetas y cuales no. La retención es una consecuencia que ha de tomar como presupuesto precisamente aquella circunstancia en tanto la obligación de retener deriva del carácter de la renta como sujeta, que cuando es considerado por los órganos judiciales lo hacen con cierta provisionalidad limitando sus efectos a ese pleito, pero que no vincula a la decisión que pueda adoptarse en el procedimiento en que se conozca de la obligación principal, que puede ser en un sentido distinto.

En cuarto lugar, si tenemos en cuenta lo expresado en el referido auto de 16 de septiembre de 2013, también podrá afirmarse, como otro argumento que permite la estimación del recurso, que lo resuelto en las sentencias de segundo tiempo que anulan la liquidación practicada al **jugador**, más que contraponerse a las primeras en que se conoció de la retención, vienen en realidad a complementarlas; y desde la apuntada prevalencia que se predica de aquellas que enjuician el contenido y alcance de la obligación principal, sucede, como se explicaba en ese auto, que en la sentencia de la Sección 2ª se declaraba que los derechos económicos derivados de ese traspaso deben imputarse al **jugador** como rendimientos de trabajo personal, de tal modo que "en ese pleito se ventiló sólo una cuestión de concepto..., pero no fue litigioso ni el importe de lo imputable como rendimiento al **jugador**".

En quinto lugar, advertir que en orden a determinar si una retribución o está o no sujeta al IRPF, no podrán existir las dos alternativas a la vez si son contrapuestas, debiendo salvaguardarse la eficacia de una resolución judicial que, habiendo adquirido también firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma cualificada, que por tanto no podrá ahora desconocerse por nosotros.

En este sentido, viene muy a cuento referirse a la jurisprudencia constitucional que, en relación a supuestos en que un órgano jurisdiccional desconoce una sentencia anterior -lo que propiamente ahora no es el caso, pero que nos proporciona unas pautas adecuadas para resolver la cuestión litigiosa-, establece que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado" (STC 172/2016, de 17 de octubre); así como que "el órgano judicial... no puede desconocer lo resuelto por Sentencia firme en el marco de procesos que examinan cuestiones que guardan con aquélla una relación de estricta dependencia" (SSTC 219/2000, de 18 de septiembre, FJ 5; 151/2001, de 2 de julio, FJ 3; 231/2006, de 17 de julio, FJ 2, y 208/2009, de 26 de noviembre, FJ 6).

En la STC 231/2006, de 17 de julio, se precisaba que "la carencia de efectividad de la protección judicial que supone la desatención a la eficacia de la cosa juzgada, puede producirse no sólo con el desconocimiento por un órgano judicial de lo resuelto por otro en supuestos en que concurren las identidades propias de aquélla (art. 1252 CC), sino también cuando hay un desconocimiento de lo resuelto por sentencia firme en el marco de procesos que examinan cuestiones que guardan con aquélla una relación de estricta dependencia, aunque no sea posible apreciar el efecto mencionado en el referido art. 1252 CC".



Se añadía en la STC 208/2009, de 26 de noviembre, que "No se trata sólo... de una cuestión que afecte a la libertad interpretativa de los órganos jurisdiccionales, sino de salvaguardar la eficacia de una resolución judicial que, habiendo adquirido firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma cualificada que no puede desconocerse por otros órganos juzgadores sin reducir a la nada la propia eficacia de aquélla. La intangibilidad de lo decidido en resolución judicial firme, fuera de los casos legalmente establecidos, es, pues, un efecto íntimamente conectado con la efectividad de la tutela judicial, tal como se consagra en el art. 24.1 CE, de tal suerte que éste resulta también desconocido cuando aquélla lo es, siempre y cuando el órgano jurisdiccional conociese la existencia de la resolución firme que tan profundamente afecta a lo que haya de ser resuelto..." (STC 231/2006, de 17 de julio, FJ 2, con cita de las SSTC 151/2001, de 2 de julio, FJ 3; 190/1999, de 25 de octubre, FJ 4, y 182/1994, de 20 de junio, FJ 3).

OCTAVO.- To das las razones expuestas en el precedente fundamento jurídico llevan, en fin, a la estimación de la pretensión deducida en este proceso, debiendo anularse las resoluciones impugnadas y reconocerse a la vez al Club Atlético de Madrid, aquí demandante, bien el derecho a que se le devuelva el exceso de retención liquidado a cuenta de IRPF de 1998, aplicado sobre el 85% de los derechos federativos correspondientes al IRPF de 1998 del **jugador** Don Juan Francisco , si es que ya lo hubiese satisfecho, o bien reduciéndose en esa proporción el importe liquidado por tal concepto, si todavía no lo hubiese ingresado.

NOVENO.- En lo que hace al pronunciamiento sobre las cosas procesales, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción y al presentar la cuestión planteada en el proceso serias dudas de derecho, no proceder hacer especial imposición de las mismas.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo nº **209/2017**, interpuesto por la representación procesal del **CLUB ATLÉTICO DE MADRID S.A.D.**, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2017, desestimatoria de la reclamación económico administrativa frente al acuerdo de inadmisión de 10 de septiembre de 2012, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes; debemos anular y anulamos las citadas resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

Asimismo **reconocemos el derecho** de dicha parte a que se le devuelva el exceso de retención liquidado a cuenta del IRPF de 1998, aplicado al 85% de los derechos federativos correspondientes al IRPF de 1998 del **jugador** Don Juan Francisco , si es que ya lo hubiese satisfecho, o bien reduciéndose en esa proporción el importe liquidado por tal concepto, si todavía no lo hubiese hecho.

Y todo ello sin hacer especial imposición en cuanto a las costas causadas en este proceso a ninguna de las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático