



Roj: **STS 484/2024 - ECLI:ES:TS:2024:484**

Id Cendoj: **28079130022024100030**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/02/2024**

Nº de Recurso: **3892/2022**

Nº de Resolución: **210/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5856/2021,**
ATS 2019/2023,
STS 484/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 210/2024

Fecha de sentencia: 07/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3892/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3892/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 210/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3892/2022, interpuesto por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de don Santiago, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 1131/2018 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2010 a 2012.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 1131/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 18 de septiembre de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"] correspondiente a los períodos 2010 a 2012.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1. El 23 de julio de 2014 se notificó al interesado el inicio de un procedimiento de inspección relativo al IRPF ejercicios 2010 a 2012 y por el impuesto sobre la renta de los no residentes ["IRNR"] del periodo 2013, en ambos casos, con carácter general.

2. El 3 de julio de 2015 se instruyó acta de disconformidad por el IRPF, en la que se imputaban al obligado tributario como rendimientos de trabajo y de la actividad económica, los pagos satisfechos por el Real Madrid, Club de Fútbol a la entidad Gestitute International Limited, por entender que se trataban de pagos realizados en nombre de don Santiago a su representante don Ismael, quien lideraba aquella sociedad. Ese mismo día se instruyó acta de conformidad por el mismo concepto y ejercicios, en la que se regularizaban los rendimientos no declarados por la cesión de derechos de imagen de la entidad Koper Services, S.A., que debían ser considerados remuneración percibida por su actividad de entrenador del primer equipo del Real Madrid, Club de Fútbol. Finalmente, también en la referida fecha se firmó acta con acuerdo por el IRNR de 2013, para incluir determinados ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del obligado tributario. Todo ello culminó con los acuerdos de liquidación de 30 de julio de 2015.

3. Contra las referidas resoluciones, se interpuso, el 31 de agosto de 2015, reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el TEAC en resolución de 18 de septiembre de 2018.

4. Contra el citado acuerdo, la representación procesal de don Santiago interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 1131/20108 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó parcialmente en sentencia del 23 de diciembre de 2021. La Audiencia Nacional anuló la resolución impugnada en cuanto a la liquidación tributaria correspondiente al período 2010, al haber prescrito el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria y, asimismo, el acuerdo sancionador correspondiente a los ejercicios 2010 a 2012.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

En el fundamento de derecho decimoprimeros de la sentencia se acaba señalando:

"En la demanda, lejos de desvirtuar el recurrente los hechos tomados en consideración en el acuerdo de liquidación, se limita a reiterar afirmaciones ya vertidas en la vía económico-administrativa carentes de verosimilitud y debidamente ya contestadas por el TEAC en la resolución impugnada, alegatos que, en definitiva, en nada han de obstar a la conclusión de que el Sr. Ismael era el agente del recurrente y, por tanto, era a éste a quien le incumbía el pago de la remuneración correspondiente, que al no constar que así fuera es lo que ha de llevarnos a concluir en la conformidad a derecho del ajuste practicado por la Inspección por las cantidades satisfechas por el Real Madrid a la sociedad del Sr. Ismael como pagos realizados en nombre del



Sr. Santiago , con el consiguiente incremento de los rendimientos obtenidos por éste último en el ámbito de su relación contractual con dicho Club.

Decae, pues, la pretensión principal de la demanda"

En el fundamento de derecho decimosegundo, la sentencia recurrida señala que, subsidiariamente, se formulan en la demanda **dos** pretensiones que tampoco prosperan.

La primera de ellas "la refiere la parte a: si -como dice la Inspección- GESTIFUTE ha sido contratada por el obligado tributario para que actúe de agente en el contrato suscrito con el Real Madrid -cosa que el recurrente niega- entonces dicho pago sería un gasto deducible afecto a la actividad económica del Sr. Santiago , que se correlaciona con los ingresos que obtiene por la explotación de sus derechos de imagen como entrenador del Real Madrid.

Sin embargo, olvida el recurrente que la regularización objeto de la actual controversia no es la referente al rendimiento neto de las actividades económicas (artículo 28.1 de la LIRPF), que aunque fueron consideradas en el mismo procedimiento de inspección y acuerdo de la Inspección, son conceptos distintos que la liquidación ya tuvo en cuenta al imputar la renta correspondiente a rendimientos de trabajo personal (85%) y a rendimientos de actividades económicas en lo relativo a la cesión de los derechos de imagen (15%), cuestión esta última que se sustanció en un acta de conformidad, también en lo correspondiente a la imputación de los gastos correspondientes, y que, como decimos, es ajena a la concreta regularización de la que aquí se trata".

Con respecto a la segunda de ellas, abordada en el fundamento de derecho decimotercero, declara que "la misma suerte desestimatoria debe correr la pretensión subsidiaria relativa a la anulación parcial de la liquidación "en relación a la aplicación a la renta imputada del artículo 99.5 de la LIRPF deduciendo la retención que el Real Madrid hubiera debido practicar. Esta cuestión se planteó ya por la Inspección en el acuerdo de liquidación (página 38) dando respuesta negativa de acuerdo con la jurisprudencia que en el propio acuerdo se cita y que, en efecto, se ajusta a lo ya declarado con reiteración por esa misma Sala en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este particular".

(...)

"En efecto, según se ha dejado constancia en fundamentos jurídicos anteriores, la retención a cuenta de IRPF, no se dejó de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, sino que el demandante participó en la actuación tendente a eludir la tributación como rendimiento del trabajo de las cantidades satisfechas a GESTIFUTE por el REAL MADRID por cuenta del demandante. Consecuentemente, el precepto anteriormente transcrito no le autoriza a deducir las cantidades que le hubieran debido retener, toda vez que su ámbito de aplicación se restringe a los casos en los cuales la falta de retención fuera exclusivamente imputable a quien hubiera debido practicar la retención"

Finalmente, en relación con la impugnación del acuerdo sancionador, manifiesta, en su fundamento de derecho decimoquinto, "respecto del que se niega la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo, manteniéndose además que éste requisito no aparece debidamente motivado" la sentencia mantiene, en primer lugar, que "el contribuyente ocultó a la Administración tributaria los pagos satisfechos por el REAL MADRID a la entidad GESTIFUTE ya que esos pagos realizados en nombre de don Santiago . Esas cantidades tienen la calificación de rendimientos del trabajo debiendo integrarse en la base imponible del IRPF de Santiago . Por tanto, existe ocultación de datos a la Hacienda Pública en las declaraciones del IRPF del período 2010-2011" pero, en segundo lugar, defiende que, "esa motivación, que puede servir para demostrar la concurrencia de los elementos objetivos de la infracción -tipicidad y antijuridicidad- no resulta sin embargo suficiente para justificar el elemento de la culpabilidad, pues más allá de señalarse que la norma es clara y que el comportamiento de la actora no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, lo cierto es que no se llega a expresar, en los términos de la jurisprudencia antes expuesta, " *una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere*". Esto es, las consideraciones contenidas en la resolución sancionadora se limitan a describir la conducta objetiva con referencia a la norma aplicable y al resultado; mas tales aspectos, por sí solos, no permiten calificar la conducta siquiera como imprudente o negligente, pues como se ha dicho no vale " *la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria*" (sic).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de don Santiago , presentó escrito el 1 de abril de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto



sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con los artículos 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 9.3 de la Constitución Española ["CE"] y el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 del mismo texto legal, así como de los artículos 9.3 y 31.1 CE.

Considera asimismo infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo que interpreta el citado artículo 99.5 LIRPF en sus sentencias de 25 de marzo de 2021 (casación número 8296/2019; **ECLI:ES:TS:2021:1201**) y 31 de mayo de 2021 (casación número 5444/2019; **ECLI:ES:TS:2021:2348**).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de mayo de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 22 de febrero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "1. Reforzar, completar o matizar la jurisprudencia de esta Sala, determinando si, de conformidad con el artículo 99.5 LIRPF, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública, puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ni es socio ni forma parte del órgano de administración de la entidad retenedora.

2. Discernir si cabe apreciar la participación del sujeto pasivo en la ausencia de retención por parte del pagador obligado a retener, impidiendo la posibilidad de deducir dicha retención en virtud del artículo 99.5 LIRPF, cuando no existiendo vinculación entre el retenido y la entidad pagadora, la Inspección invoca el artículo 13 LGT para calificar la renta percibida.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con los artículos 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 9.3 de la Constitución Española.

3.2 El artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 del mismo texto legal, así como de los artículos 9.3 y 31.1 CE.

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".

3.- Interposición. La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de don Santiago interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de abril de 2023.

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 8 de junio de 2023, oponiéndose al presente recurso.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 12 de junio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 11 de octubre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 23 de enero de **2024**, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

El presente recurso trata sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar, en la liquidación del IRPF que en su caso se dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas.

SEGUNDO.- La posición de las partes.



En relación con la primera cuestión con interés casacional, la parte recurrente afirma que resulta improcedente la presunción de colaboración en la ausencia de retención, sobre el sujeto pasivo retenido, que no es socio, ni forma parte del órgano de administración, no encontrándose acreditada siquiera la culpabilidad en su actuación, añadiendo que el tribunal de instancia se ha separado de la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, RC 8296/2019 y de 31 de mayo de 2021, RC 5444/2019, puesto que, en el caso que ahora estamos enjuiciando, no puede prescindirse de las siguientes circunstancias: el recurrente era un trabajador por cuenta ajena que, además, ni era socio, ni administrador de su empleador.

"Pero es que, además -manifiesta a continuación- se da la circunstancia que durante la sustanciación del procedimiento y mediante la prueba practicada por esta parte, se acreditó que la Administración tributaria comprobó las retenciones practicadas por el pagador de la renta sin exigir al mismo (Real Madrid CF) las retenciones no practicadas respecto de este contribuyente. Así puede deducirse de la prueba practicada que consistió en la solicitud por parte de la Sala de instancia a la AEAT para que aportase los acuerdos de liquidación resultantes del procedimiento inspector seguido contra el Real Madrid Club de Fútbol en cuanto al IRPF-IRNR de los ejercicios 2010 a 2012, o al menos, informase sobre el resultado de dicho procedimiento respecto de mi mandante, en relación con los pagos efectuados a la entidad GESTIFUTE. En contestación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) emitió informe con fecha 21 de octubre de 2019, que fue remitido a esta parte mediante Diligencia de ordenación de 23 de octubre de 2019, del que interesa transcribir la siguiente afirmación: "Así mismo procede indicar que en el procedimiento inspector indicado no se realizó actuación alguna en relación con Don Santiago y la entidad GESTIFUTE".

En efecto, si no se practican las retenciones por el obligado a hacerlo, el Real Madrid, el perceptor de los presuntos rendimientos se las debería poder deducir pues, en otro caso, se le estarían trasladando a mi mandante las obligaciones que incumben al retenedor, y se estaría permitiendo a la Administración tributaria hacer dejación de sus funciones y de su obligación de regularizar la situación de éste.

Además, nótese que, paralelamente al presente procedimiento, la Inspección se encontraba comprobando el IVA de los períodos 04/2011 a 06/2014 del Real Madrid Club de Fútbol, la entidad pagadora o retenedora, tal y como se infiere de la Sentencia del Alto Tribunal de 23 de febrero de 2023, RC 5915/2021".

En consecuencia, sigue diciendo, "de haber adoptado la Administración una conducta lo suficientemente diligente, habría, en su caso, regularizado al pagador (Real Madrid CF) por las retenciones no practicadas sobre mi mandante. Pero nada de esto hizo; vulnerando el principio de buena Administración en relación con la regla "*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*".

Carece de sentido que se pueda presumir colaboración en la ausencia de retención a quien ni siquiera percibe la renta, ni es parte en el negocio jurídico que la origina, mientras no se ha exigido su ingreso al propio pagador de la renta, pudiendo haberlo hecho, en contra del principio de buena administración y de la regla de "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*".

Debemos subrayar, sigue diciendo la parte recurrente "otro hecho concluyente que descarta la asunción de participación en la ausencia de retención que presume la Inspección, y es que la Sentencia de impugnada ha anulado la sanción impuesta a mi representado porque considera que la motivación esgrimida para justificar que la actuación de mi mandante fue culpable es disconforme a derecho".

Las alegaciones de la Abogacía del Estado, en relación con la primera cuestión con interés casacional, se inician manifestando que "como es lógico, si en el curso del procedimiento inspector, se constata que los ingresos se debieron declarar y no se declararon, sin que tampoco el obligado a practicar sobre ellos la correspondiente retención lo hubiese hecho, la liquidación que se practique deberá incluir la totalidad de tales ingresos, sin deducción de las retenciones no practicadas, puesto que el obligado principal a satisfacer el tributo es el que debe abonarlo en su integridad, no siendo la retención nada más que un pago a cuenta realizado en su nombre", de suerte que "si en el curso de un procedimiento de comprobación o inspección, al constatarse que el contribuyente no declaró un determinado ingreso que tenía que haber declarado, se permite que dicho contribuyente se deduzca las retenciones sobre dicho ingreso que debió practicar el correspondiente retenedor, aunque no lo hizo, se bendice una situación de impago parcial de la deuda tributaria por el obligado principal a satisfacerla, que carece de justificación y de apoyo normativo".

La STS de 25 de marzo de 2021 (RCA 8296/2019) no desvirtúa lo expuesto, toda vez que el caso enjuiciado por ésta es distinto, ya que "el contribuyente sí incluyó los ingresos al practicar su autoliquidación y lo que se discutía es si podía o no deducirse, en esa declaración, las cantidades que se debieron retener y no se le retuvieron, en la medida en que le pudiera o no ser imputable el incumplimiento de la obligación de retener, dada su vinculación con el retenedor. Es decir, en esta Sentencia, lo que se está interpretando es el párrafo segundo del art. 99.5 LIRPF", de forma que "lo que aquí debe plantearse no es la interpretación del párrafo segundo,



sino en general, la posible aplicación del art. 99.5 LIRPF en el seno de procedimientos de comprobación e inspección, en ausencia de declaración por el contribuyente de los ingresos. Ello, en la medida de que, en este caso, no cabe ninguna duda de que el Interesado no declaró las cantidades que el Club abonaba en su nombre". Por tanto, continúa señalando la Abogacía del Estado, "frente a lo que destacan el ATS y la propia SAN, lo relevante no es tanto si cabe apreciar la participación del sujeto pasivo en la ausencia de retención y si ello impide deducir dicha retención, según exista o no vinculación entre el retenido y la entidad pagadora, en virtud del artículo 99.5, párrafo segundo LIRPF" sino que lo que "se debe discernir antes que eso, es si es posible la aplicación del art. 99.5 cuando los rendimientos, sobre los que no se practicaron las retenciones, no se declaran".

Considera que el artículo 99.5 LIRPF no es aplicable a procedimientos de regularización, como declararon las SSTS de 4 de noviembre de 2010, RCA 4366/2005 y 2 de diciembre de 2010, RCA 331/2006, conclusión que no desvirtúan las SSTS de 25 de marzo, RCA 8296/2019 y 31 de mayo de 2021, RCA 5444/2019.

Por otro lado, frente a lo que sostiene el recurso, de la STS de 23 de febrero 2023, rec. 5915/2021, se desprende que las actuaciones de comprobación e investigación, periodo 4/2011 a 6/2014, se referían a una comprobación relativa a un tributo distinto, el IVA, ajeno a la problemática de las retenciones. Además, señala, la obligación de tributar es del sujeto pasivo, no del retenedor, por lo que el principio de buena administración no exige reclamar primero a éste.

A diferencia de lo que ocurre con las alegaciones del recurrente, lo que aquí se esgrime sobre la no aplicación del artículo 99.5 LIRPF en los procedimientos de regularización, sí fue alegado por la Administración y por la Abogacía del Estado en la instancia por lo que el interesado pudo rebatir este motivo de oposición, si bien no lo hizo. Así, manifiesta, ya se dijo por el abogado del Estado en la contestación a la demanda:

"es indistinto que el pagador pueda ser inspeccionado o ya no. Porque la obligación del pagador es accesoria, y por tanto ni sustituye ni prevalece sobre la principal del sujeto pasivo, que es la que está siendo inspeccionada y por tanto debe regularizarse. Por el contrario, será la del pagador la que quede subordinada a la regularización que haya existido o no respecto del perceptor (que es la razón por la que reiterada jurisprudencia acudía al enriquecimiento injusto cuando se inspeccionaba al pagador que no había retenido pero el perceptor ya había declarado el ingreso total sin deducir retenciones)".

Advierte que son varias las sentencias de la misma Sala de la Audiencia Nacional que coinciden con los argumentos que ahora se están esgrimiendo, tales como las SSAN de 23 de diciembre de 2021, rec. 402/2019 y 2 de febrero de 2022, rec. 401/2019, en supuestos en los que el rendimiento no declarado por el contribuyente en su IRPF era una indemnización que se había considerado exenta.

Ambas, digámoslo ya nosotros, han sido confirmadas por nuestras sentencias, respectivamente, 1651/2023, de 11 de diciembre y 1196/2023, de 28 de septiembre, a las que nos referiremos después.

En ese sentido, recuerda que, en las SSAN de 23 de diciembre de 2021, rec. 402/2019 y 2 de febrero de 2022, rec. 401/2019, se afirmaba:

"Al efecto hemos de recordar que las STS de 4 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 7924) (rec. 4366/2005) y 02/12/2010 (rec. cas. Unificación de doctrina), señalan en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 que " El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras las la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar".

Por lo demás, añade, según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTS de 17 de abril de 2017, RC 785/2016 y de 19 de julio de 2017, RC 2565/2016), no se permite, al perceptor de unas rentas, deducir la retención que debiera haberle sido practicada por el pagador, pues ese derecho hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que, como en el presente caso acontece, fue seguido por la Administración tributaria.

En definitiva, pues, se afirma que el artículo 99.5 LIRPF requiere que: i) el sujeto pasivo haya declarado el rendimiento íntegramente percibido en modo tal que esté sujeto a retención; ii) que el retenedor no haya practicado la retención en el modo procedente; iii) que la omisión de la retención que debió practicar sea imputable al pagador, cosa que ahora no sucede.



La anterior doctrina, señala la Abogacía del Estado, se vuelve a aplicar por la SAN de 23 de febrero de 2022, rec. 378/2019, en un supuesto en que el perceptor de la renta no la declaró en su IRPF, sino que fue declarada por la sociedad en el impuesto sobre sociedades, de forma que fue la recalificación jurídica del rendimiento, efectuada en el procedimiento de inspección lo que determinó la sujeción al IRPF.

Afirma que el carácter autónomo de la obligación de retener que se afirma en el artículo 23 LGT no puede suponer que la administración no pueda exigir el cumplimiento íntegro de la deuda tributaria al obligado principal a satisfacerla, tal como se reflejan en las SSTs de 10 de marzo de 2021, RRCA 8116/2019 y 7191/2019) ya citadas, cuando invoca "la consolidada doctrina jurisprudencial (que),, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto, se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal. Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento ...".

En los casos como el que ahora nos ocupa, advierte la Abogacía del Estado, sin embargo, no hay cumplimiento de la obligación principal, por lo que no son aplicables las consecuencias derivadas del carácter autónomo de la obligación de retener en relación con supuestos de posible doble imposición o enriquecimiento injusto de la administración. Como dijo la STS de 19 de julio de 2017, RCA 2565/2016: "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".

En relación con la segunda cuestión, la parte recurrente mantiene, en primer lugar, que para resolverla es preciso atender a la que, a su juicio, es la misma que aquí se plantea pero en sede del pagador (Real Madrid CF) al tratarse de una operación triangular (club de fútbol, jugador/entrenador y agente, que ha sido resuelta en nuestras sentencias de 23 de febrero de 2023, RC 5630/2021 y RC 5915/2021) fijando una doctrina jurisprudencial que debería extenderse al caso que nos ocupa, revocando la sentencia de instancia, toda vez que, en efecto, se trata de la misma regularización, pero en sede del jugador, en la que la Inspección aplicó improcedentemente el artículo 13 LGT para regularizar, por lo que, por unidad de doctrina, inherente a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (arts. 9.3 y 14 CE), debería reiterarse el criterio interpretativo seguido por esta misma Sala y Sección, mereciendo la cuestión planteada igual respuesta que la que en aquellas resoluciones judiciales se contiene, precisamente para evitar que sobre una misma situación de hecho se produzcan pronunciamientos contradictorios, lo que atentaría, sin duda, contra el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, por cuanto la regularización practicada en sede del demandado se fundamentó, para regularizar, en el mismo precepto -el art. 13 LGT- que el que se aplicó en sede del club de fútbol (el pagador), y sobre el que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado.

Mantiene la recurrente que lo relevante, a efectos de esta segunda cuestión que presenta interés casacional, es que al decantarse por la figura de la "calificación" del artículo 13 LGT, "la Administración tributaria ha despojado al hecho imputado - percepción de renta - de la censura que pudiera predicarse de otras figuras tributarias que por su propia naturaleza jurídica llevan implícita una actuación consciente en la elusión de alguna obligación tributaria (arts. 15 y 16 LGT)".

En suma, a su juicio, la calificación administrativa de la renta impide afirmar a la sentencia de instancia que el recurrente haya sido colaborador en el hecho de que unas partes independientes crearan una relación jurídico contractual, absolutamente distinta de la que dichas partes reflejaron como causa de la prestación de servicios determinante de las obligaciones tributarias, lo que ha provocado la ausencia del ingreso de la retención que ahora se le exige.

Es por ello, advierte, que el Tribunal Supremo, en las sentencias de 23 de febrero de 2023, RC 5630/2021 y RC 5915/2021, afirma: "en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa-puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.

Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador".



En consecuencia, dice después la recurrente, la sentencia de instancia incurre en infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando le impide la aplicación del artículo 99.5 LIRPF "atribuyéndole cooperación en la realización de un negocio jurídico distinto al de origen de la renta, pues la Inspección de los tributos no ha considerado la institución jurídica a su disposición que debió ser la invocación del art. 15 o del art.16 LGT".

En definitiva, asevera la recurrente, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional deberá ser que no cabe apreciar participación del sujeto pasivo en la ausencia de retención por parte del obligado a retener, impidiendo la aplicación del art. 99.5 LIRPF, cuando la Inspección invoca el artículo 13 LGT para calificar la renta percibida, no existiendo vinculación entre el retenido y el obligado a retener.

Por su parte, la Abogacía del Estado, en relación con la mención que realiza el ATS de 22 de febrero de 2023 al artículo 13 LGT, afirma no desconocer la doctrina que ha sentado esta Sala en relación con la aplicación de este precepto a supuestos muy similares al presente, en que la AEAT acudió a él en relación con cantidades satisfechas por clubes de fútbol a los representantes de diversos deportistas que, como en este caso, se consideraron pagadas por cuenta de estos (a efectos, en esos casos de IVA e IS).

Ciertamente, recuerda la Abogacía del Estado, por ejemplo, la STS de 23 de febrero de 2023, en el RCA 5730/2021, ha dicho que: "la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica" puesto que "prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones", precisando, acto seguido, que "No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) -no en vano el proceso argumentativo recuerda vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT". Pero, en todo caso, según la Abogacía del Estado, dicho debate es ajeno al que ahora se enjuicia, de suerte que "con independencia de que lo procedente hubiese sido declarar la operativa como simulada o realizada en conflicto de aplicación de la norma, en lo que aquí ahora nos ocupa, ello carece de incidencia. Se reitera, que no interesa aquí dilucidar el grado de participación del recurrente en la decisión del Club de no retener, considerando la vinculación o no vinculación entre ellos. Lo importante es que el art. 99.5 LIRPF no se aplica cuando los rendimientos sobre los que no se practican las retenciones no se declaran por los contribuyentes en sus autoliquidaciones".

TERCERO.- Criterio de la Sala.

La Abogacía del Estado señala que, ante todo, en el presente recurso de casación lo que planteó el recurrente fue exclusivamente su derecho a deducirse, ex art. 99.5 LIRPF, las cantidades no retenidas por el Club. Afirma que el interesado no ha negado en esta sede que las cantidades regularizadas fueran rendimientos percibidos por él, por los que debió tributar en el IRPF. Por tanto, no es solo que lo que ahora se plantea exceda de las cuestiones declaradas de interés casacional en el ATS de 22 de febrero de 2023. Es que exceden de las pretensiones que se hicieron valer en el escrito de preparación, fechado el 1 de abril de 2022. Nótese que la SAN aborda la cuestión relativa a si quedó acreditado que los pagos realizados por el Club a GESTIFUTE formaban parte de la retribución del recurrente, en los fundamentos de derecho noveno a undécimo, los cuales no fueron impugnados ni cuestionados al preparar el recurso. El escrito de preparación se limita a defender la pretensión subsidiaria, resuelta en el fundamento de derecho decimotercero de la sentencia recurrida, relativa a la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas.

Interesa recordar, antes de continuar, que en los antecedentes de derecho de esta nuestra sentencia ya hemos dicho, literalmente, que la sentencia de instancia declara, con respecto a la segunda de ellas, abordada en el fundamento de derecho decimotercero: "la misma suerte desestimatoria debe correr la pretensión subsidiaria relativa a la anulación parcial de la liquidación "en relación a la aplicación a la renta imputada del artículo 99.5 de la LIRPF deduciendo la retención que el Real Madrid hubiera debido practicar. Esta cuestión se planteó ya por la Inspección en el acuerdo de liquidación (página 38) dando respuesta negativa de acuerdo con la jurisprudencia que en el propio acuerdo se cita y que, en efecto, se ajusta a lo ya declarado con reiteración por esa misma Sala en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este particular".

(...)

"En efecto, según se ha dejado constancia en fundamentos jurídicos anteriores, la retención a cuenta de IRPF, no se dejó de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, sino que el demandante participó en la actuación tendente a eludir la tributación como rendimiento del trabajo de las cantidades satisfechas a GESTIFUTE por el REAL MADRID por cuenta del demandante. Consecuentemente, el precepto anteriormente transcrito no le autoriza a deducir las cantidades que le hubieran debido retener, toda vez que su ámbito de



aplicación se restringe a los casos en los cuales la falta de retención fuera exclusivamente imputable a quien hubiera debido practicar la retención"

Como señala, la Abogacía del Estado, resulta que la SAN anula las sanciones que fueron impuestas al recurrente y deja solo subsistentes las liquidaciones de los ejercicios 2011 y 2012. Por tanto, puesto que el deslinde entre los artículos 13, 15 y 16 LGT, a los presentes efectos, es esencialmente trascendente en cuanto a su repercusión en el ámbito sancionador, en este caso, habiendo sido ya anuladas las sanciones, dicha relevancia desaparece.

En definitiva, debemos reformular las cuestiones con interés casacional, puesto que, en realidad, sobre lo que nos tenemos que pronunciar es el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso se dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas, sin que la referencia a la calificación modifique nuestras conclusiones, en tanto en cuanto, conecta la calificación con el artículo 95 Ley del IRPF.

Sobre esto ya nos hemos pronunciado y, por tanto, por unidad de doctrina, debemos reiterarla, remitiéndonos a la STS 1158/2023, de 20 de septiembre (rec. cas. 1321/2022), puesto que resuelve la misma problemática, criterio, por lo demás, que ha sido reiterado en las sentencias, 1188/2023, de 27 de septiembre, RC 7336/20121, 1196/2023, de 28 de septiembre, RC 226/2022, 1651/2023, de 11 de diciembre, RCA 4478/2022. Ambas sentencias, como ya se ha anticipado, confirman sendas sentencias de la AN que fueron invocadas, expresamente, por la Abogacía del Estado, en el marco del presente recurso, para apoyar sus razonamientos.

En la sentencia a la que nos remitimos (y en las tres que la siguen) se examinaron preceptos y sentencias que también han sido considerados en el presente recurso, lo cual aconseja que apliquemos esta vez el mismo criterio y por las mismas razones expuestas entonces.

Al respecto, en el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 1158/2023, de 20 de septiembre (rec. cas. 1321/2022), afirmamos:

"[...] El auto de admisión del presente recurso de casación justifica la selección de la cuestión de interés casacional en que hay doctrina jurisprudencial sobre la cuestión, representada por las sentencias de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 4366/2005, y 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, pero se han producido algunas matizaciones en las sentencias de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, y 3 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, por lo que "A pesar de poder inferirse criterios interpretativos generales de las sentencias citadas, las notas particulares que poseían las cuestiones analizadas en ellas aconsejan un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias".

Sin embargo, como a continuación se dirá, las matizaciones que se dice producida en las referidas sentencias, no son tales, sino las respuestas que se dieron a casos puntuales en los que concurrían circunstancias específicas que dieron lugar a la adaptación de la doctrina general a los casos concretos enjuiciados; lo cual no ocurre en el presente.

Las sentencias de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 4366/2005 y de 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, aún interpretando una norma derogada, debe servirnos como doctrina jurisprudencial, en tanto que la norma actual a interpretar es del mismo tenor, en estas se dijo lo siguiente -añadimos negritas para enfatizar la doctrina fijada-:

"Finalmente, el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 establece: *"El perceptor de cantidades 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 importe inferior al debido, 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."

El precepto, **integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de " Gestión del Impuesto", y recogido tras las la regulación de la " obligación de declarar" (artículo 96) y de la " autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración** en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, **pero no la**



posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar".

Como correctamente señala la Sra. Abogado del Estado, la anterior jurisprudencia cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-:

"Con carácter general **la retención y pago a cuenta se inscriben, dentro de cada impuesto que así lo prevea, en su mecánica de liquidación; representa, en definitiva, un pago anticipado del impuesto dirigido a nivelar temporalmente el rendimiento del impuesto, pero sin que dicho instrumento de política recaudatoria afecte o modifique los elementos esenciales y definidores del gravamen, lo que significa que a pesar de que la obligación tributaria que surge es autónoma, derivando las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, respecto de la obligación principal ni se ve alterada esta ni en sus elementos subjetivos ni en sus elementos objetivos.** Cabe subrayar, en lo que ahora interesa, que el pago anticipado anejo a la retención no es más, en puridad, que el pago anticipado del tributo, de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo, art. 37.2 de la LGT, "Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos". En definitiva, el retenedor "con ocasión de los pagos" que debe realizar "en beneficio" del obligado principal, detrae de la suma a pagar la parte correspondiente al impuesto para ingresarlo en Hacienda; pero tanto su cumplimiento, como su incumplimiento resulta, en general, irrelevante respecto de la obligación tributaria principal que recae sobre el sujeto pasivo obligado principal, de cumplirse en modo alguno asistimos a una duplicidad impositiva, porque la retención e ingreso es tal como si lo hubiera hecho el obligado principal a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento **en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.**

Puede suceder, sin embargo, que el incumplimiento total o parcial de la obligación de retener -sometido en la práctica a un ingente casuismo- **crea un conflicto a la hora de determinar la base imponible de la obligación principal;** al efecto el legislador ha salido al paso mediante la utilización de diferentes mecanismos que posibiliten, en definitiva, la determinación de la base imponible y con ello la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria del obligado principal.

Históricamente asistimos a un esfuerzo legislativo, no siempre con el acierto deseable, dirigido a esclarecer tanto la cuantificación del impuesto como el contenido de las relaciones tributarias surgidas cuando se produce el cumplimiento parcial o el incumplimiento de las retenciones e ingresos a cuenta, y procurar una mejor gestión del impuesto en el concreto supuesto de las "devoluciones de oficio" en las retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Así entre los mecanismos utilizados se encuentra la llamada elevación al íntegro, con el establecimiento de presunciones, de distinto alcance, aplicables a veces sólo por la Administración Tributaria, a veces también por el obligado tributario".

Después afirmamos que en este contexto se inserta el artículo 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos. El art. 99.5 de la LIRPF, posee un contenido semejante.

Mas tarde, añadimos a lo dicho anteriormente, sobre la distinción entre obligación principal y la obligación de retener, "la consolidada doctrina jurisprudencial que, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal. Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento -excepto respecto de las cantidades satisfechas por el sector público-

(...)

Como ya se anunciaba *ut supra* cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que **los mecanismos utilizados al efecto tengan sus**



consecuencias en la gestión del impuesto, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción".

Para la parte recurrente, la elevación al íntegro no sólo es posible mediando declaración o autoliquidación, sino también en los supuestos de regularización, como es el caso, por así haber evolucionado la jurisprudencia, con cita y apoyo de las referidas sentencias.

Pero, ya se adelantó, las citadas sentencias, en modo alguno, modifican la doctrina legal hacia la dirección que señala la parte recurrente.

La sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, sienta la siguiente doctrina, "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas". No cabe hacer una lectura general y en abstracto de esta doctrina aplicable a cualquier supuesto y desconectada del caso concreto, puesto que es el caso concreto en que viene a definir y determinar el alcance de dicha doctrina. En primer lugar, se trataba de autoliquidación en que el recurrente había declarado la renta, esto es, sigue la estela de la jurisprudencia tradicional, la especialidad, de ahí la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo, es que se trataba de cantidades que procedían de una entidad en la que el perceptor ostentaba el 50% de la misma y era administrador solidario, y esta es la singularidad que se aborda y resuelve, así la cuestión es formulada en el sentido de determinar " *si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma. La ratio decidendi se inserta dentro de la doctrina general, esto es, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, sin que la circunstancia de ser perceptor el administrador poseedor del 50% de la entidad pagadora sea suficiente para excepcionar el régimen general del 99.5 de la LIRPF, en tanto que "Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención.*

Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empece a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad".

No atisbamos a descubrir la razón por la que mantiene la recurrente que estamos ante una modificación de la doctrina legal ya vista. Es más, en este caso no estamos ante una regularización, sino que el obligado tributario había declarado dichas rentas y había realizado la elevación al íntegro; sin que se entre en la sentencia a examinar sobre si la falta de retención o su insuficiencia fue responsabilidad exclusiva del retenedor incumplidor. En definitiva, lo que viene a determinar la sentencia es que es de aplicación el art. 99.5 también en los supuestos en los que el perceptor de la renta es administrador único y partícipe en el 50% de la entidad pagadora, por estar ante dos personas distintas.

En la sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, el supuesto se inserta en el seno de una regularización que llevada a cabo la inspección no debió ser parcial, limitándose a sumar al valor de la retribución en especie importada el ingreso a cuenta; debe ir más allá, ha de descontar el importe de este último en la liquidación del Sr. Arcadio ". En este caso, además el contribuyente era el administrador único de la sociedad pagadora, residiendo la especialidad en que se trataba de retribuciones en especie, y la Administración al liquidar además del importe de dichos gastos ocasionados a la sociedad, añade el pago a cuenta no realizado, esto es, "Pone de relieve que, en el cálculo de la retribución en especie Sr. Arcadio, además de los gastos en sede de la sociedad por importe de 16.938,60 euros, se adicionan 5.928,51 euros en concepto de pago a cuenta, por lo que la cifra imputada por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros". Situación que resultaba ciertamente paradójica, a decir de la parte recurrente "para el cálculo del aumento de la base imponible por el IRPF del Sr. Arcadio sí se tiene en consideración el pago a cuenta tantas veces citado, en cambio, se niega la deducción del mismo pago a cuenta en la cuota de la misma declaración". Esta circunstancia es la que resulta determinante en relación con la cuestión que examinamos, en el recurso de casación 5444/2019 se dilucidaba una cuestión bien diferente, pero despejar esta primera situación resultaba imprescindible a los efectos de dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada, "Determinar si la prescripción de la obligación del pagador retenedor, de retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.



En caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, precisar si, la circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad retenedora u obligada a ingresar a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser retenida (la referencia a la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8896/2019, contenida en la sentencia que comentamos, se utiliza en relación con esta segunda cuestión planteada en al auto de admisión).

Al actuar de dicha manera la Administración pone en evidencia que sólo acoge lo que conviene a la mayor recaudación, pero obvia la misma realidad en cuanto perjudica esta. La *ratio decidendi* de la sentencia resulta bien expresiva, "La Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018)". Con lo cual se sienta la base sobre la que articular la respuesta que a continuación se ofrece, que fue del siguiente tenor, "Por todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional fijando la siguiente doctrina: la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

La circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota, la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro".

Resulta bien elocuente que la respuesta, la doctrina jurisprudencial sentada, en sí misma, nada tiene que ver con el caso que nos ocupa; ni desde luego, como reconoce la parte recurrente, la prescripción de la obligación de retener resulta completamente extraña a nuestro asunto. Ya se ha dicho, lo importante de esta sentencia, en cuanto al caso que nos ocupa, para servir de contraste, es que en la regularización llevada a cabo la Administración a los gastos por retribuciones en especie, suma lo que debió retenerse a cuenta.

Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido.

En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada. [...].

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

La parte recurrente concluye el escrito de interposición señalando que la jurisprudencia que, a su juicio, debe fijarse en relación con la cuestión planteada es: "En relación con la primera cuestión que plantea el Auto, desde la perspectiva que ha sido expuesta, que se considera la correcta, se puede aventurar ya la respuesta en el sentido de que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial existente *ut supra* citada, se matice que no se le puede negar a un contribuyente el derecho a deducirse las retenciones no practicadas por el retenedor ex art. 99.5 LIRPF presumiendo participación en la ausencia de la práctica de la retención, cuando no era socio, ni formaba parte del órgano de administración, por lo que no tenía ningún grado de control ni de capacidad decisora sobre la entidad pagadora, teniendo además en consideración que la Inspección decidió no regularizar a la entidad retenedora, a pesar de que pudo hacerlo, vulnerando el principio de buena administración y de la regla " *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*".

En relación con la segunda cuestión que plantea el Auto, desde la perspectiva que ha sido expuesta, de acuerdo con la doctrina declarada en las sentencias de 23 de febrero de 2023 (Rec. 5630/2021; **ECLI:ES:TS:2023:616** y



Rec. 5915/2021; **ECLI:ES:TS:2023:610**), de 2 de julio de 2020 (Rec. 1429/2018; **ECLI:ES:TS:2020:2257**) y de 22 de julio de 2020 (Rec. 1074/2020; **ES:TS:2020:2721**), se puede aventurar ya la respuesta en el sentido de que se reitera dicha doctrina apreciando que no cabe presumir participación del sujeto pasivo en la ausencia de retención por parte del obligado a retener impidiendo la aplicación del art. 99.5 LIRPF, por cuanto la Inspección ha invocado el art. 13 LGT para calificar la renta percibida".

La Abogacía del Estado frente a las pretensiones del recurrente, concluye señalando que: "En cuanto a la doctrina con interés casacional que corresponde fijar, entiende esta representación que procede, en efecto, completar o matizar la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas. Sería oportuno reafirmar que, como ya dijeron las SSTs de 4-11-2010 (RCA4366/2005) y 2-12-2010 (RCUD 331/2006) el art. 99.5 LIRPF contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración, en la que se contienen ingresos que no han sido objeto de retención, o lo han sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar. También sería conveniente matizar que las SSTs de 25-3-2021 RCA 8296/2019 y 31-5-2021 RCA 5444/2019, no desmienten lo anterior, puesto que se centran en la cuestión de si el incumplimiento de la obligación de retener puede ser imputable a los socios o administradores de la entidad para enervar la regla general prevista en el art. 99.5 LIRPF".

Interesa recordar que la sentencia recurrida declara hechos probados que ni se produjo retención, ni fue declarado rendimiento sujeto por el Sr. Santiago, por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF. Es decir, lo mismo, que en las cuatro sentencias a las que nos hemos remitido, de suerte que, como también ha ocurrido en los casos enjuiciados en ellas, cuando se produce la regularización, la Administración se limita, correctamente, ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, independiente, en su caso, de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, la de practicar la retención, pues, como hemos dicho en dichas sentencias jurídicamente irrelevante para modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente, la de incluir en su declaración todos las rentas obtenidas; resultando un supuesto ajeno al regulado en el artículo 99.5 de la LIRPF que, evidentemente, no se ha incumplido.

Finalmente, también en ese recurso, como en dos de los cuatro a los que nos hemos remitido, la parte recurrente invoca el principio de íntegra regulación y de buena administración, considerando que exigen a la inspección no limitarse a regularizar lo que perjudica al contribuyente, sino también lo que le beneficia y, en dicha comprobación, ha de evitar las disfunciones derivadas de su actuación, lo que significa que no cabe trasladar las obligaciones del retenedor al perceptor de la renta.

Sin embargo, no cabe reprochar a la Administración Tributaria la infracción de ambos principios, puesto que ninguna falta de diligencia trasluce el presente caso, máxime, teniendo en consideración que no fue hasta la correspondiente calificación jurídica, efectuada por la inspección, respecto de las cantidades abonadas sobre las que no se practicó retención, cuando se constató la obligación de retener dichas cantidades por el pagador, tesitura que no puede obviarse porque, difícilmente, la administración podría haberse dirigido contra el pagador, esto es, contra el obligado tributario retenedor hasta que no calificó o constató, en sede del obligado principal, que se trataba de una renta no exenta.

En definitiva, al igual que hemos declarado en la STS de 20 de septiembre de 2023, y las tres a las que nos hemos remitido, al no existir cambio jurisprudencial, no es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, pues no se incumplió el precepto citado, sino que la regularización se produce dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada.

QUINTO.- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia y las comunes, por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido



Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 3892/2022, interpuesto por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de don Santiago, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 1131/2018 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2010 a 2012, sentencia cuya confirmación procede.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ