

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082523

TRIBUNAL SUPREMO

Auto 3 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7029/2020

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Irretroactividad. IRPF. Hecho imponible. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Despido improcedente. La sentencia recurrida, reconociendo la imperfección en la redacción del precepto, pero considerando que, de una exégesis inversa, la nueva regulación legal supone que el límite de 180.000 euros resulta aplicable a los despidos o ceses producidos a partir de 1 de agosto de 2014, por lo que, al no haber finalizado el periodo impositivo del IRPF de 2014, en el momento en que entró en vigor la reforma del art. 7 e) Ley 35/2006 se produciría una retroactividad impropia, que no implicaría la inconstitucionalidad de la nueva norma, resultando de plena aplicación a la indemnización por despido improcedente del actor, percibida el 23 de septiembre de 2014, el nuevo límite cuantitativo, en cuanto a la exención de tributación, regulado por el citado precepto. La severa proscripción de efectos retroactivos que contempla el art. 10.2 LGT parece distinguir entre la entrada en vigor de una Ley y el momento en el que debe ser aplicada. Previsión que, como la propia disposición señala, puede enervarse al socaire de otra norma de igual rango que «disponga lo contrario». En el presente recurso se discute si la Ley 26/2017 «dispone lo contrario» del art. 10.2 LGT cuando introduce una nueva limitación a la exención de las indemnizaciones por despido. Para la Administración tributaria y la sentencia impugnada, dicha modificación, interpretada en «sentido inverso», tiene efectos y, consecuentemente, se aplica en el propio ejercicio en que se publica en el BOE y entra en vigor, y ello con independencia de que la indemnización se hubiere verificado antes de la entrada en vigor de la Ley (incluso, antes de la propia fecha de la ley), al haberse producido el devengo del IRPF en el último día del periodo impositivo, fecha en la que la Ley 26/2014 si había entrado ya en vigor. La cuestión que presenta interés casacional consisten en determinar si la disposición final sexta de la Ley 26/2014, en relación con los apartados 1 y 92 de su art.Uno, puede considerarse, a sensu contrario, «una disposición en contrario» a la regla general de irretroactividad de la norma tributaria del art. 10.2 LGT, que surta efectos para excepcionar dicha pauta en el ámbito de los tributos de naturaleza periódica cuyo hecho imponible consista en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo o, por el contrario, no debe inferirse que constituya una disposición en contrario, entendiéndose que prevalece la regla general de irretroactividad de grado máximo, toda vez que la norma de modificación no declara, dispone o advierte que produzca efectos el día de la entrada en vigor, por lo que la producción de efectos quedaría diferida al periodo impositivo que comience o se inicie tras la entrada en vigor de la norma. El Tribunal deberá determinar la interpretación de la expresión «salvo que se disponga lo contrario», a partir de la que el art. 10.2 LGT habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo, en particular, si dicha disposición en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario. [Vid., STSJ de Madrid, de 22 de julio de 2020, recurso n.º 829/2019 (NFJ082526) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 9, 14 y 31.

Ley 35/2006 (IRPF), art. 7 e).

Ley 26/2014 [Modificación Ley 35/2006 (IRPF), RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) y otras normas tributarias], art. 1.Uno y Noventa y dos y disp. final sexta.

Ley 58/2003 (LGT), art. 10.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don INES MARIA HUERTA GARICANO
Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 03/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7029/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7029/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 3 de junio de 2021.

HECHOS

Primero.

- 1. La procuradora doña María del Valle Gili Ruiz, en nombre de don Indalecio, asistido del letrado don Octavio Fernández de la Reguera Méndez, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso nº 829/2019, deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 25 de marzo de 2019 en la que se desestimó la reclamación económico administrativa NUM000, relativa a acuerdo denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al IRPF de 2014.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos (i) el artículo 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 27 de noviembre) ["LIRPF"]; (iii) y los artículos 14 y 9.3 de la Constitución Española ["CE"].

3. Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo.

4. Constata que la norma infringida forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contemplada en el artículo 88.3.a) LJCA.

Segundo.

- La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de noviembre de 2020, habiendo comparecido la parte recurrente, don Indalecio, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho la Administración General del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

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

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. - Requisitos formales del escrito de preparación

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

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que fue alegada en la demanda y tomada en consideración por la Sala de instancia, así como la jurisprudencia que se dice infringida. También se justifica que la infracción imputada a la sentencia ha sido relevante para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], (iii) siendo así que, además, aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. Del planteamiento del escrito de preparación se infiere la conveniencia de un pronunciamiento por parte de dicho Tribunal, por lo que puede darse por cumplida la exigencia que incorpora al efecto el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1. Señala la parte actora que el 23 de septiembre de 2014 fue objeto de despido por la entidad Cisco Systems Spain S.L. y, tras interponer demanda ante el Juzgado de lo Social, el 30 de abril de 2015, se formalizó acta de conciliación, judicialmente aprobada, donde, además de reconocerse la improcedencia del despido, la sociedad ofreció al trabajador 890.000 euros en concepto de indemnización de los cuales 578.000 eran en concepto de indemnización legal por despido y el resto de indemnización voluntaria.

2. Entiende el actor que la autoliquidación presentada por IRPF debe ser rectificadora y entenderse exenta la cantidad solicitada por lo que resultaría una cantidad a devolver de 19.871,91 euros.

3. Como fundamento de su pretensión, indica que el 28 de noviembre de 2014 se publicó en el BOE de 28 de noviembre, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, en cuyo artículo primero se limita la exención prevista en el apartado e) del artículo 7 de la citada ley a 180.000 euros. Dicha norma contenía una Disposición Final Sexta en la que se prescribía, en lo que aquí interesa, que la Ley entraba en vigor el 1 de enero de 2015, aunque los apartados 1 y 92 del artículo primero de la Ley lo harían al día siguiente al de su publicación en el BOE. El citado apartado 92 del artículo 1 determinaba que la letra e) del artículo 7 de la ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses, producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014.

4. El TEARM, en su resolución de 25 de marzo de 2019, entendió aplicable la reforma descrita a las indemnizaciones por despido o ceses producidos con posterioridad al 1 de agosto de 2014, salvo la excepción, expresamente prevista, en el mismo párrafo, que no era aplicable al presente caso.

5. Frente a dicha resolución, el obligado tributario interpuso recurso contencioso-administrativo registrado con el nº 829/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo desestimó, reconociendo la imperfección en la redacción del precepto, pero considerando que, de una exégesis inversa, la nueva regulación legal supone que el límite de 180.000 euros resulta aplicable a los despidos o ceses producidos a partir de 1 de agosto de 2014, por lo que, al no haber finalizado el periodo impositivo del IRPF de 2014, en el momento en que entró en vigor la reforma del art. 7 e), se produciría una retroactividad impropia, que no implicaría la inconstitucionalidad de la nueva norma, resultando de plena aplicación a la indemnización por despido improcedente del actor, percibida el 23 de septiembre de 2014, el nuevo límite cuantitativo, en cuanto a la exención de tributación, regulado por el citado precepto.

Tercero. - Marco legislativo y normas que deberán ser interpretadas.

1. Se impone, para una mejor comprensión de la cuestión litigiosa planteada, fijar la secuencia legislativa en la que se ubica la presente cuestión.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, modifica la letra e) del artículo 7 LIRPF de 2006 en el sentido de que " El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros"

2. La citada Ley 26/2014 introduce en su apartado Noventa y dos un nuevo apartado 3 a la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF de 2006 que queda redactado de la siguiente forma:

"El límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 de esta Ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha."

3. La citada Ley 26/2014 contiene una Disposición final sexta, referida a su entrada en vigor, estableciendo como regla general el 1 de enero de 2015, contemplando, entre otras excepciones, a) Los apartados uno y noventa y dos del artículo primero de esta Ley entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Es decir, la DF sexta establece una excepción a la entrada en vigor de una norma de derecho transitorio y no lo hace directamente sobre la norma "sustantiva" que establece el nuevo límite de los 180.000 Euros.

4. El recurrente contextualiza dicha modificación legislativa en el artículo 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que, en su primer inciso, establece: "Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento."

5. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 10.2; (ii) el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y (iii) 14 y 9.3 de la Constitución Española.

Cuarto. - *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario", a partir de la que el artículo 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo, en particular, si dicha disposición en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario.

Quinto. - *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. La severa proscripción de efectos retroactivos que contempla el artículo 10.2 LGT parece distinguir entre la entrada en vigor de una Ley y el momento en el que debe ser aplicada. Previsión que, como la propia disposición señala, puede enervarse al socaire de otra norma de igual rango que "disponga lo contrario".

En el presente recurso se discute si la Ley 26/2017 "dispone lo contrario" del artículo 10.2 LGT cuando introduce una nueva limitación a la exención de las indemnizaciones por despido. Los elementos nucleares de esta sucesión legislativa resultan de la consideración de dos preceptos:

(i) de un lado, el nuevo apartado 3 que añade a la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF de 2006, que no dispone expresamente cuando comienza a regir el límite cuantitativo de esa exención, sino que, por lo que interesa al caso enjuiciado, apunta que ese límite " no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014". Más allá del eventual análisis de si la expresada dicción colma o no las exigencias de claridad, buena administración, buena regulación o de técnica normativa cuya observancia corresponde al poder legislativo, se plantea si la expresión "[s]alvo que se disponga lo contrario" puede integrarse de modo implícito o a "sensu contrario"

(ii) de otro lado, la Disposición final sexta de la Ley 26/2014 que disciplina una entrada en vigor inmediata (al día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado") del referido nuevo apartado 3 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF de 2006. Si bien la Disposición final sexta de la Ley 26/2014 es explícita a la hora de señalar la entrada en vigor de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF de 2006, no obstante, el efecto de ambigüedad resulta de la lectura combinada de ambos preceptos, especialmente, por lo que se acaba de expresar con relación a la expresada disposición transitoria.

Para la Administración tributaria y la sentencia impugnada, dicha modificación, interpretada en "sentido inverso", tiene efectos y, consecuentemente, se aplica en el propio ejercicio en que se publica en el BOE y entra en vigor, y ello con independencia de que la indemnización se hubiere verificado antes de la entrada en vigor de la Ley (incluso, antes de la propia fecha de la ley), al haberse producido el devengo del IRPF en el último día del periodo impositivo, fecha en la que la Ley 26/2014 si había entrado ya en vigor.

3. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación, y que trasciende

al caso concreto estudiado aquí, no en vano, su interés se proyecta sobre aspectos generales vinculados con los principios de buena regulación, de buena administración, de correcta técnica legislativa, o con la transitoriedad de la normas tributarias y el principio de la seguridad jurídica, todo ello en el contexto de la naturaleza periódica de determinados tributos y la dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible.

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

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

2. Los preceptos legales que, en principio, serán objeto de interpretación, son los artículos 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y (iii) 14 y 9.3 de la Constitución Española.

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.

Séptimo. - *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

Octavo. - *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

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

Por todo lo anterior,
La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7029/2020, preparado por la procuradora doña María del Valle Gili Ruiz, en nombre de don Indalecio, asistido del letrado don Octavio Fernández de la Reguera Méndez, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso nº 829/2019.

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

Determinar la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario", a partir de la que el artículo 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo, en particular, si dicha disposición en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y (iii) 14 y 9.3 de la Constitución Española.

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

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

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

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.