

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085267

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 125/2022, de 3 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7816/2020

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Irretroactividad. IRPF. Hecho imponible. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Despido improcedente. La cuestión planteada es si la reforma del art. 7.e) y la disp. trans. 22 de la Ley IRPF introducida por la Ley 26/2014, que entraron en vigor, el 29 de noviembre de 2014 serían aplicables al supuesto que nos ocupa y en concreto a la indemnización por despido improcedente percibida por el actor en virtud de acta de conciliación celebrada el 24 de octubre de 2014. En concreto se cuestiona por el actor que el límite cuantitativo, establecido por la nueva normativa, de 180.000 € pudiese ser aplicado a la indemnización percibida por despido improcedente, al haber entrado en vigor la citada reforma el 29 de noviembre de 2014. Esta cuestión ya ha sido resuelta expresamente en la STC 121/2016, de 23 de junio de 2016, en el recurso de inconstitucionalidad 6244/2014 (NCJ061443), planteada por ATS, de 3 de septiembre de 2014, recurso n.º 4786/2011 (NFJ055655), en relación con la disp. adic. 31 Ley IRPF. El problema esencial radica en la observancia del principio esencial de seguridad jurídica, aquí traducido en la posibilidad de conocimiento real o suficiente del carácter retroactivo de la norma. Desde la perspectiva del art.9.3 CE, pues, no haría falta declarar de un modo formal y solemne la retroactividad, si ésta deriva directamente del tenor de la norma y cabe deducirla de forma indubitada, con facilidad, pese a los defectos de técnica normativa. La STC 121/2016 estimó la cuestión de inconstitucional en relación con la disp. adic. 31ª Ley 35/2006 que considera incurso en inconstitucionalidad, por vulneración del principio de seguridad jurídica, esa disposición adicional en lo aplicable a los ejercicios fiscales cuyos efectos ya se hubieran consumado, por operar una retroactividad de grado máximo desconocedora de situaciones consolidadas -ejercicios 2004 a 2010-, al tiempo que mantiene la conformidad de la misma disposición a la Constitución -aunque no se lleve al fallo- en lo relativo al periodo 2011, en que la retroactividad no es absoluta o máxima por afectar a un periodo impositivo en curso, en que el devengo aún no se había producido. En este caso la retroactividad no es implícita -es difícil concebir la posibilidad de un efecto retroactivo tácito o presuntivo que no se explicita, bien o mal, en la norma pertinente-, pero en este caso no cabe dudar de su naturaleza y alcance: en la reforma se establece la fecha de limitación de la regulación -1 de agosto de 2014-; se provee a su entrada en vigor anticipada al resto de la ley; y la previsión, se comparta o no, es clara, al menos en el sentido de que no suscita dudas interpretativas sobre si hay o no retroactividad y en qué consistiría. Además, la norma ya estaba vigente al término del periodo impositivo. La retroactividad ante la que estamos no vulnera el límite infranqueable del art. 9.3 CE, pues no compromete la seguridad jurídica, porque es suficientemente comprensible, pese a su déficit de claridad y buena técnica; no afecta a disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, en los términos en que el último inciso ha sido interpretado por el TC; y no es absoluta o de máximo grado, porque empieza a regir antes de que se agote el periodo impositivo o de generación de la renta, el de 2014, que es la tesis suficientemente expresada en la doctrina constante del TC. (El TC ha sido un tanto contemporizador con la retroactividad de normas tributarias pues, en los tributos permanentes, bastaría con que no se hubiera agotado la fecha final del periodo impositivo, criterio que no podemos contradecir, inspirado en que la renta gravada es global, sin que se admita su tratamiento aislado, esto es, la consideración autónoma de cada una de las fuentes de renta o, si se quiere, de las concretas percepciones) Queda además la cuestión de si la retroactividad de que hablamos afecta a otros derechos fundamentales, en particular el de igualdad (art. 14 CE). Las posibles alternativas serían: o el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, entroncando la retroactividad de grado medio adoptada no expresamente en la Ley 24/2016 con los arts. 9.3 (seguridad jurídica); o 14 CE (igualdad y no discriminación), iniciativa a la que encontramos suficientemente predicamento, pues los antecedentes de la doctrina constitucional son bastante restrictivos; o bien desestimar el recurso, aplicando la ley al caso y la limitación para el recurrente de la exención, limitada a 180.000 euros Aun admitiendo el valor rector, dogmático o primordial de la LGT como norma de cabecera, en la locución *salvo que se disponga lo contrario* que contiene su artículo no hay exigencia de disposición formal o solemne, bastando con que sea explícita, esto es, que se disponga en ella el efecto retroactivo, lo que bien o mal, es exigencia que ha quedado satisfecha, en tanto la Ley 26/2014 dispone lo contrario, conclusión inducida de lo expuesto, por más que derive tal previsión de un juego un tanto confuso del sentido jurídico propio de las disposiciones transitorias y finales de una norma, que da lugar, en todo caso, a un déficit de claridad o previsibilidad plena que, sin embargo, consideramos que carece de suficiente fuerza como para movernos a plantear cuestión de inconstitucionalidad. El Tribunal establece como doctrina que

el art. 10.2 LGT y, en lo demás, cualquier precepto de la mencionada ley, no puede servir, por sí solo, de canon de constitucionalidad de las normas de carácter fiscal y mismo rango que la ley, sin perjuicio de que su eventual infracción pueda, al tiempo, suponer una vulneración de la CE. La locución «*salvo que se disponga lo contrario*» tiene por finalidad hacer explícito un principio general jurídico proclive a la irretroactividad de las normas, salvo previsión contraria en ellas acerca de su alcance retroactivo. Al margen de la cuestión acerca de si el art. 10.2 LGT permite una interpretación excluyente de la retroactividad tácita o implícita, se trata de una cuestión ajena a los hechos considerados, toda vez que la retroactividad que deriva de la disp. trans. vigésimo segunda, en relación con la disp. final sexta, de la Ley 26/2014, reviste los caracteres de expresa, aun cuando aflore al texto de la norma con una técnica legislativa un tanto confusa, que podría crear - en el periodo examinado- alguna duda de comprensión, sin compromiso suficiente del principio de seguridad jurídica. [Vid, STSJ de Madrid de 30 de septiembre de 2020 recurso n.º 827/2019 (NFJ085269) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 12 y disp. adic. 31 y disp. trans. 22.
RDLeg 1/1995 (TRLET), art. 53.
Constitución española, arts. 9, 14 y 31.
Ley 58/2003 (LGT), art. 10.
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.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 125/2022

Fecha de sentencia: 03/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7816/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 18/01/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7816/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 125/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7816/2020, interpuesto por la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre y representación de DON Isaac , contra la sentencia nº 611/2020, de 30 de septiembre, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 827/2019. Es parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de septiembre de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Isaac, representado por la Procuradora D^a Sara Martínez Rodríguez, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 25 de marzo de 2019 en la que se desestimó la reclamación económico administrativa NUM000, Resolución que confirmamos, por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales causadas a la parte actora, en la cuantía establecida en el último fundamento jurídico [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre de don Isaac, presentó escrito de 18 de noviembre de 2020, en que se preparó recurso de casación contra ella.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la parte recurrente identifica como normas infringidas los artículos 2.3 y 3.1 del Código Civil; el artículo 10.2 de la Ley 58/2005, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los artículos 14, 9.3 y 31.1 de la Constitución

Española. También considera infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las normas fiscales.

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 1 de diciembre de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Martínez Rodríguez, en la representación reseñada, ha comparecido el 10 de diciembre de 2020 y el Abogado del Estado lo ha hecho el 19 de enero de 2021 dentro ambos del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección primera de la Sala admitió el recurso de casación en auto de 7 de julio de 2021, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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 [...]"

2. La representación procesal de don Isaac interpuso recurso de casación mediante escrito de 27 de septiembre de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando: "...dictar en su día sentencia estimatoria del recurso de casación, anulando íntegramente la sentencia impugnada y, como tribunal de instancia, estimar también el recurso contencioso administrativo de esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid de 25 de marzo de 2019 por la que se desestima la reclamación presentada por don Isaac y se confirma la resolución de la Agencia Tributaria y la liquidación provisional NUM001 en los términos interesados en la demanda, condenando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a devolver a mi representado las cantidades pedidas en la demanda y a pagar las costas de la instancia, y, subsidiariamente, el planteamiento, en su caso, de la cuestión de inconstitucionalidad interesada".

Cuarto. *Oposición al recurso de casación.*

El Abogado del Estado, por escrito de 11 de noviembre de 2021, presentó ante esta Sala escrito de oposición, en que solicita una sentencia que desestime el recurso de casación y confirme la de instancia, por ser ajustada a Derecho.

Quinto. *Deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de enero de 2022, día en que comenzó la deliberación que concluyó el siguiente 25 de enero, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación efectuada en la sentencia de instancia acerca de la retroactividad -o no, en hipótesis- de la norma legal -LIRPF, modificada por Ley que limita a 180.000 euros el importe de la indemnización por despido o cese que queda exento a partir del 1 de agosto de 2014 contradice el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y, dado el alcance de ésta, de la Constitución Española, cuya infracción también se imputa.

Por tanto, está en juego la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario", a partir de la que el artículo 10.2 de la LGT habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo. En particular, ha de precisarse si la norma en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario.

Segundo. *Razonamientos del auto de admisión y de la sentencia.*

1. Ha de partirse de los siguientes hechos, coincidentes con los que han dado lugar al proceso del que dimana la casación nº 7282/2020, arriba indicada, según se recogen los del presente en el auto de admisión:

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

1. Señala la parte actora que el 3 de noviembre de 2014 fue objeto de despido por la entidad Tetra Pack Hispania, S.A. y, tras acudir ante el servicio de mediación, arbitraje y conciliación, se formalizó acta de conciliación, donde, además de reconocerse la improcedencia del despido, la sociedad ofreció al trabajador 502.564 euros en concepto de indemnización, cantidad que se correspondía con la fijada en el artículo 52.c) del Estatuto de los Trabajadores .

2. El recurrente no incluyó la cantidad percibida en su autoliquidación por IRPF por considerarla exenta de conformidad con lo establecido en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006 , reguladora del IRPF, ["LIRPF"], en su redacción vigente al comienzo del periodo impositivo en que debía imputarse la indemnización (2014).

3. La Administración practicó liquidación provisional elevando las retribuciones dinerarias declaradas en la cuantía de indemnización percibida que excede de la cuantía legalmente exenta, por tener la consideración de rendimientos íntegros trabajo, en un importe de 322.564 euros, resultante de la diferencia entre los 502.564 euros percibidos y los 180.000 a que la ley limita la exención.

4. Esta actuación fue confirmada en vía económico-administrativa por la resolución del TEAR de Madrid antes identificada, de 25 de marzo de 2019, en la que se entendió aplicable la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, (BOE de 28 de noviembre), en la LIRPF a las indemnizaciones por despido o ceses producidos con posterioridad al 1 de agosto de 2014, de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria vigesimosegunda de la LIRPF.

5. Frente a dicha resolución, el obligado tributario interpuso recurso contencioso-administrativo registrado con el nº 827/2019 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 13 de noviembre 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 en la disposición transitoria vigésima segunda -22- 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 periodo 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 LGT; (ii) 2.3 y 3.1 CC y (iii) 14, 9.3 y 31.1 de la Constitución Española ".

2. Resulta conveniente, además, reproducir en la parte necesaria, la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, y no solo por la incorporación de los razonamientos conducentes al fallo, sino porque en ella se efectúa una sucinta narración de los hechos relevantes, una síntesis de las posiciones de las partes -con sustancial identidad con las luego sostenidas en los escritos rectores en casación- así como por la reseña de la doctrina constitucional que cita y transcribe, en lo que concierne a los límites de la retroactividad de las leyes, desde el punto de vista del artículo 9.3 de la Constitución, juicio dogmático que exige, de entrada, la distinción entre los diversos grados de la retroactividad adoptada (se resaltan los aspectos que consideramos más destacados).

"[...] SEGUNDO.- Señala la parte actora en la demanda que el 3 de noviembre de 2014 se le comunicó por la entidad Tetra Pak Hispania SA la extinción de su contrato de trabajo por causas objetivas y, tras presentar papeleta de conciliación ante el Servicio de mediación, Arbitraje y Conciliación, al considerar el despido improcedente, el 13 de noviembre de 2014 se formalizó acta de conciliación, judicialmente aprobada, donde, además de reconocerse la improcedencia del despido, la sociedad ofreció al trabajador 502.564 € de indemnización, que fueron aceptados por el actor. Entiende el actor que debe ser ratificada la autoliquidación presentada en su día, con una cuota a devolver de 1.470,37 € y entenderse exenta la cantidad solicitada, por lo que resultaría una cantidad a devolver de 108.162,67 €.

Como fundamento de su pretensión, indica que el 28 de noviembre de 2014 se publicó en el BOE la Ley 26/2014, de modificación parcial del IRPF, en cuyo artículo primero se limita la exención prevista en el apartado e) del artículo 7 de la citada ley a 180.000 €.

Dicha norma contenía una Disposición Final Sexta en la que se entendía que la Ley entraba en vigor el 1 de enero de 2015, aunque los apartados 1 y 92 del artículo primero de la Ley entraban en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE, los apartados 6, 18, 91 y 96 del artículo primero entraban en vigor el 1 de enero de 2016 y los apartados 23, 64 y 95 del artículo primero de la Ley entraban en vigor el 1 de enero de 2017.

El 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.

Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha. Entiende que esa regulación es contraria a la irretroactividad de las normas establecidas en el artículo 9. 3 CE , ya que se retrotrae a un momento anterior a la publicación de la propia Ley 26/2014, que no tiene efecto retroactivo y que por ello debía de haber dispuesto expresamente su aplicación retroactiva con un enunciado afirmativo.

Destaca que el IRPF como tributo con periodo impositivo se rige por las normas vigentes al inicio del mismo y no por las vigentes en el periodo del devengo, por lo que totalmente contrario a lo dispuesto en el art. 10.2 LGT .

De ahí que no se entienda por qué la administración ha elegido una fecha en concreto, como es la del 1 de agosto, para distinguir entre las indemnizaciones satisfechas antes o después de esa fecha y tal discriminación vulneraría también el artículo 14 de la Constitución , al ser contraria al principio de igualdad. La elección de esa fecha es arbitraria y caprichosa y no responde a ninguna justificación. También sería contraria al principio de capacidad económica que regula el art. 31.1 CE .

Señala que la retroactividad del apartado uno del art. 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre , es contraria a la Constitución El Tribunal Constitucional ha destacado la conexión entre el principio de la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre .

Entiende que la interpretación que hace la administración sobre la fecha de efectos de la norma le confiere una retroactividad de grado máximo, ya que, aun siendo el IRPF es un impuesto periódico, cuyo devengo se produce el 31 de diciembre del año, la renta que constituye una indemnización es una renta instantánea.

Indica que el propio Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones sobre la retroactividad en materia tributaria, distinguiendo entre la retroactividad propia o impropia y entiende que, en el caso de la indemnización percibida, se ha producido un hecho imponible instantáneo, ya que la misma no ha gozado de continuidad en el tiempo. También el TJUE se ha pronunciado en contra de la retroactividad salvo casos justificados. En consecuencia, insiste en que la retroactividad pretendida es de grado máximo al haberse cambiado en noviembre la reglas respecto a la percepción y ese cambio lleva aparejado un coste fiscal y afecta gravemente a la seguridad jurídica.

Por último, señala que si la Sala asumiera los planteamientos del actor y considerara que el fallo de la cuestión aquí planteada dependiese de la adecuación constitucional de la norma, debería elevar cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional.

Solicita, en consecuencia, que se anule la resolución del TEAR y se declare que lugar a la rectificación de la autoliquidación solicitada.

TERCERO.- La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, señala que el acto objeto del presente recurso se ha dictado conforme a la normativa reguladora de la materia, por lo que los argumentos de la demanda respecto a la irretroactividad en constitucional de la norma no guardan relación alguna con el acto concreto de la Agencia Tributaria, sin que ello se cuestione en la demanda.

Indica que resulta evidente, conforme a la legislación que reproduce, que el límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 LIRPF resulta de aplicación 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 es aplicable al caso que nos ocupa.

Afirma que la Ley es clara cuando señala que el nuevo límite cuantitativo de 180.000 € no resultará de aplicación con carácter general a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014 lo cual significa que el caso analizado al haberse producido el despido con posterioridad al 1 de agosto de 2014 sí que les resulta de aplicación de dicho límite cuantitativo.

En relación a la cuestión de inconstitucionalidad que pretende la parte actora que se plantee por la Sala, señala que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no supone una retroactividad auténtica, ya que dicha Ley entró en vigor, con carácter general, el 1 de enero de 2014, aunque esa regla general tiene varias excepciones, como es la prevista en relación a las modificaciones que se realizan en la letra e) del artículo 7 LIRPF y en el apartado tercero de la Disposición Transitoria 22 de la misma norma, para las cuales prevé que su entrada en vigor tenga lugar al día siguiente de la publicación, es decir el 29 de noviembre de 2014. En esa fecha aún no había concluido el periodo impositivo del IRPF de 2014 por lo que la alteración de la redacción del artículo 7 y la Disposición Transitoria 22.3 LIRPF, afectaba a un periodo impositivo aún no terminado y a ello se ha referido la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 19 de noviembre, cuando señala que el IRPF es un tributo con un hecho imponible duradero o de periodo, en el que el devengo se sitúa al final del periodo impositivo, y por lo tanto un tributo en el que el legislador puede, en principio, modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales, dictadas, precisamente, durante el periodo impositivo en el que deben surtir sus efectos y ello porque de esa manera estaría afectando a un hecho imponible aún no consumado.

Defiende así que esta reforma no supone una retroactividad auténtica porque no afecta a un hecho imponible totalmente consumado, ni a situaciones jurídicas concluidas, ya que el ejercicio 2014 no había terminado en el momento de la entrada en vigor de la ley el 29 de noviembre de 2014 y como mucho podría hablarse de retroactividad impropia.

En todo caso señala también que la modificación introducida en la ley no es indiscriminada y no afecta a todas las rentas del trabajo sino todas aquellas en las que las indemnizaciones por despido superen los 180.000 €. A estos efectos indica que en la propia exposición de motivos de la ley 26/2014 se recoge que la finalidad de la misma entre otras es reducir la carga impositiva de los perceptores de rentas más bajas y aumentar la de los perceptores de rentas más altas por lo que la reforma tiene en cuenta el principio de capacidad económica y de mayor justicia tributaria.

Indica así que la constitucionalidad de la norma no suscita duda alguna.

En consecuencia, solicita la confirmación de la resolución del TEAR.

CUARTO.- Se plantea así en este recurso si la reforma introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre en la letra e) del artículo 7 LIRPF y en el apartado tercero de la Disposición Transitoria 22 de la misma norma, que entraron en vigor, el 29 de noviembre de 2014 serían aplicables al supuesto que nos ocupa y en concreto a la indemnización por despido improcedente percibida por el actor en virtud de acta de conciliación celebrada el 24 de octubre de 2014. En concreto se cuestiona por el actor que el límite cuantitativo, establecido por la nueva normativa, de 180.000 € pudiese ser aplicado a la indemnización percibida por despido improcedente, al haber entrado en vigor la citada reforma de la Ley 27/2014 el 29 de noviembre de 2014.

Pues bien, tal cuestión ha sido resuelta expresamente en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 121/2016, de 23 de junio de 2016, en el recurso de inconstitucionalidad 6244/2014, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con la Disposición Adicional 31 de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre.

Se invocaba en este caso la contradicción con el art. 9.3 CE de una norma, con entrada en vigor el 7 de marzo de 2011, que modificó el IRPF con efectos retroactivos al 4 de agosto de 2004 y se entiende por el Tribunal Constitucional, en su fundamento jurídico PRIMERO. 4, que no existe prohibición constitucional de que pueda producirse una legislación tributaria retroactiva, ya que las normas tributarias tienen la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y no existe un derecho de los ciudadanos a un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1087, de 16 de julio y 116/2009, de 18 de mayo).

Indica también el Tribunal Constitucional que: "Asimismo, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste 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, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al

momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible."

De ahí que se acabe concluyendo que existió una retroactividad de grado máximo respecto a siete ejercicios fiscales, que ya habían concluido cuando entró en vigor la reforma legal, (2004 a 2010) mientras que en relación con el ejercicio 2011, al no haber finalizado dicho período tributario del IRPF, cuando entró en vigor la reforma legal, no se entienda que la norma fuese inconstitucional al tratarse de una retroactividad impropia. Eso mismo ha ocurrido en este caso en el que entró en vigor la reforma de la Ley 27/2014 el 29 de noviembre de 2014 y se estableció en el artículo 7 e) 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), que estarán exentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente".

El artículo 53 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE del día 29), en adelante ET, regula la forma y efectos de la extinción del contrato por causas objetivas (dichas causas se establecen en el artículo 52 del ET), exigiendo la observancia de ciertos requisitos para la adopción del acuerdo de extinción, así como una indemnización de "veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades".

Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en su modificación del art. 7.e) LIRPF, introduce un nuevo límite cuantitativo de 180.000 euros, complementario al anterior.

De ahí que, aunque la indemnización total no exceda de lo estipulado en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo, si se superan los 180.000 euros, el exceso estaría sometido a tributación, con las excepciones que a continuación se indican.

En concreto, ese límite no será aplicable:

- A las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014.

A las indemnizaciones por los despidos que se produzcan a partir de esa 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 1 de agosto de 2014. Es evidente que aunque pueda ser mejorable la redacción del precepto, lo cierto es que, en sentido inverso, 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.

De ahí que, al no haber finalizado el período 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, tal como hemos visto más arriba, y resultaría de plena aplicación a la indemnización percibida por el actor, como consecuencia del acta de conciliación, el nuevo límite cuantitativo, en cuanto a la exención de tributación, regulado por el citado precepto. De ahí que dicha regulación no podría considerarse contraria a lo previsto en el 10.2 LGT por cuanto aún no se había devengado el tributo cuando entró en vigor la norma cuestionada, ya que el IRPF tiene un período impositivo anual y no se trata de un tributo de carácter instantáneo.

Tampoco cabe apreciar que sea contraria la regulación controvertida a los principios de capacidad económica o de igualdad, regulados en los artículos 14 y 31 CE, ya que supone una determinada política fiscal e implica una determinada opción del legislador.

La STS 231/2018, dictada el 30 de enero de 2018, en el recurso de casación 3286/2014, se refiere en su fundamento de derecho tercero a la diferencia entre los diferentes grados de retroactividad:

"c) Determinar cuándo una norma tributaria retroactiva vulnera el principio de seguridad jurídica de los ciudadanos "es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso" [STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6; y 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10; y ATC 165/2001, FJ 2], teniendo en cuenta, de una parte, "el grado de retroactividad de la norma cuestionada" y, de otra, "las circunstancias específicas que concurren en cada caso" [STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; y, en la misma línea, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de

octubre , FJ 11 c); 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6 ; y 234/2001, de 13 de diciembre , FJ 10; y ATC 165/2001, de 19 de junio , FJ 2]. d) En lo que respecta al grado de retroactividad de una norma, se ha venido diferenciando "entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas" (STC 126/1987, de 16 de julio , FJ 11). En el primer supuesto, estamos ante lo que se conoce como "retroactividad auténtica" o "de grado máximo"; la prohibición de retroactividad en estos casos "operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio" [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 ; y 197/1992, de 19 de noviembre , FJ 4; y, en términos parecidos, STC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 11 d)]. En el segundo supuesto, que se ha venido calificando como "retroactividad impropia" o "de grado medio", "la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso" [STC 126/1987, de 16 de julio , FJ 11; en la misma línea, SSTC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4 ; y 182/1997, de 28 de octubre , FJ 11 d)].

e) Entre esas "circunstancias específicas que concurren en cada caso" (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13 ; y 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3), el Tribunal Constitucional ha venido teniendo en cuenta, principalmente, la importancia cuantitativa de la modificación operada por la norma aplicada retroactivamente, su previsibilidad, la finalidad constitucional que con la misma se persigue y, en fin, la posición -central o marginal- que ocupa el tributo, respecto del que se ha establecido la aplicación retroactiva, en el conjunto del sistema tributario [STC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 13 A), in fine." Pues bien, siendo claro que la seguridad jurídica no puede erigirse en un valor absoluto, porque daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, y que no existe una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva, la denunciada vulneración del artículo 9.3 CE no es posible y, por tanto, la cuestión de inconstitucionalidad resulta improcedente."

Esta misma cuestión se planteó ya en el recurso 1418/2018, en Sentencia dictada el 27 de febrero de 2020 , ponente Sr. Zarzalejos Burguillo, con idéntica solución desestimatoria, negándose también en dicha resolución la necesidad de planteamiento de cuestión de inconstitucional alguna. Asimismo, en el recurso 829/2019, en Sentencia, de 22 de julio de 2020 , se ha resuelto también por esta ponente sobre idéntica cuestión, al igual que en la Sentencia, dictada en el recurso 832/2019, el 23 de septiembre de 2020 .

Debe así de ser desestimado el recurso y de confirmarse la Resolución del TEAR, sin que, en virtud de lo expuesto, proceda interponer cuestión de inconstitucional alguna ante el Tribunal Constitucional, al haberse pronunciado ya dicho Tribunal sobre un caso similar y no apreciarse, de acuerdo con todo lo razonado, a lo largo de esta Sentencia, que sea necesario interponer dicha cuestión de inconstitucional [...]"

Tercero. *Consideraciones jurídicas.*

1. Ha de precisarse, en primer término, que el artículo 10.2 LGT -al igual que el artículo 2.3 del Código Civil, en el que parece inspirarse- carece de rango normativo suficiente como para constituirse en la medida de la validez o efectos de una norma que también tiene carácter de ley parlamentaria, la Ley 26/2014 de que ahora se trata. Ello sin perjuicio de su valor hermenéutico, en lo menester, al constituirse en una ley de cabecera o general de todo el sistema tributario.

2. Esta, la Ley 26/2014, aun con técnica legislativa bastante defectuosa, incorpora un efecto retroactivo, mediante el juego de una disposición transitoria -que no lo es, pero que reforma materialmente la norma sustantiva, el artículo 7.e) de la LIRPF, en el sentido de que las indemnizaciones percibidas por despido o cese, a partir de 1 de agosto de 2014, se verán limitadas en la parte exenta a 180.000 euros- con el añadido de una disposición final que contiene una previsión específica, para esta norma y alguna más, sobre la entrada en vigor de dicha disposición transitoria al día siguiente de su publicación.

A tal efecto, se hace preciso reformular, en cierto modo, el auto de admisión, para dar cabida, sin excluirla de plano, la interpretación de normas distintas a las señaladas como susceptibles de exégesis en el propio auto, entre ellas, de las disposiciones aplicables de la Ley 24/2016, salvo el artículo 7.e): la disposición transitoria vigésima segunda y la disposición final sexta.

3. Las dudas que nos suscita este asunto parten de estas premisas:

a) La LGT no es superior en rango, como hemos indicado, a la Ley 24/2016, lo que significa que no puede erigirse en canon para determinar los requisitos y forma en que una ley puede contener efecto retroactivo y, si tal previsión puede ser implícita o, por el contrario, ha de declararse formalmente.

b) Este último punto es relevante en relación con la observancia o no del principio de seguridad jurídica, pero ello nos lleva a trasladar el juicio de la Ley 24/2016 al canon del artículo 9.3 CE, sin perjuicio de otros preceptos posibles.

c) En un sentido material, hay aquí efecto retroactivo, dado el hecho de que una norma legal está vigente el día del devengo del impuesto y en ella se prevé un tratamiento diferente para las indemnizaciones por despido o cese, en función de la fecha en que se haya producido ese acto de despido o cese.

d) Aun cuando tal efecto contradijera la mención del artículo 10.2 LGT "salvo que se disponga lo contrario", no cabe articular una especie de "ilegalidad de la ley", prescindiendo del examen de su adecuación a la Constitución.

e) Según la doctrina del TC al respecto, suficientemente expresada con la reproducción de la sentencia a quo, el problema esencial radica en la observancia del principio esencial de seguridad jurídica, aquí traducido en la posibilidad de conocimiento real o suficiente del carácter retroactivo de la norma. Desde la perspectiva del artículo 9.3 CE, pues, no haría falta declarar de un modo formal y solemne la retroactividad, si ésta deriva directamente del tenor de la norma y cabe deducirla de forma indubitada, con facilidad, pese a los defectos de técnica normativa.

Es preciso mencionar el precedente que supone la STC 121/2016, de 23 de junio, que estimó la cuestión de inconstitucional presentada por esta propia Sala y Sección en relación con la disposición adicional 31ª de la Ley del IRPF 35/2006, de 28 de noviembre, que considera incurso en inconstitucionalidad, por vulneración del principio de seguridad jurídica, esa disposición adicional en lo aplicable a los ejercicios fiscales cuyos efectos ya se hubieran consumado, por operar una retroactividad de grado máximo desconocedora de situaciones consolidadas -ejercicios 2004 a 2010-, al tiempo que mantiene la conformidad de la misma disposición a la Constitución -aunque no se lleve al fallo- en lo relativo al periodo 2011, en que la retroactividad no es absoluta o máxima por afectar a un periodo impositivo en curso, en que el devengo aún no se había producido (vid. artículo 12 de la Ley 35/2006, del IRPF).

f) En el asunto que examinamos la retroactividad no es implícita -es difícil concebir la posibilidad de un efecto retroactivo tácito o presuntivo que no se explicita, bien o mal, en la norma pertinente-, pero en este caso no cabe dudar de su naturaleza y alcance: en la reforma se establece la fecha de limitación de la regulación -1 de agosto de 2014-; se provee a su entrada en vigor anticipada al resto de la ley; y la previsión, se comparta o no, es clara, al menos en el sentido de que no suscita dudas interpretativas sobre si hay o no retroactividad y en qué consistiría. Además, la norma ya estaba vigente al término del periodo impositivo.

4. La retroactividad ante la que estamos no vulnera el límite infranqueable del artículo 9.3 CE, pues: a) no compromete la seguridad jurídica, porque es suficientemente comprensible, pese a su déficit de claridad y buena técnica; b) no afecta a disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, en los términos en que el último inciso ha sido interpretado por el TC; y c) no es absoluta o de máximo grado, porque empieza a regir antes de que se agote el periodo impositivo o de generación de la renta, el de 2014, que es la tesis suficientemente expresada en la doctrina constante del TC.

En este punto c) es de admitir que el TC ha sido un tanto contemporizador con la retroactividad de normas tributarias pues, en los tributos permanentes, bastaría con que no se hubiera agotado la fecha final del periodo impositivo, criterio que no podemos contradecir, inspirado en que la renta gravada es global, sin que se admita su tratamiento aislado, esto es, la consideración autónoma de cada una de las fuentes de renta o, si se quiere, de las concretas percepciones.

5. Queda además la cuestión de si la retroactividad de que hablamos afecta a otros derechos fundamentales, en particular el de igualdad (art. 14 CE). Es cierto que parece injusto, o discriminatorio, que dos acreedores de indemnizaciones por despido o cese, con igual capacidad económica, tributen más o menos en función de un dato tan aparentemente ajeno a los principios tributarios -y a su voluntad- como es la fecha de acuerdo de despido o cese, producidos estos dentro del mismo periodo de renta, acotado temporalmente.

El Abogado del Estado ofrece una justificación razonable para situar en esa fecha concreta el límite temporal para la indemnización:

"[...] Ante la constatación por parte del Gobierno de la proliferación de este tipo de situaciones (como antes dijimos, las tres consultas de la DGT, a las que antes hicimos referencia en nota, relativas a la aplicación del límite de los 18.000 euros a despidos o ceses producidos a partir del 1 de agosto, siguen el mismo esquema, siendo una prueba clara de esa realidad), aprueba en el Consejo de Ministros del 1 de agosto de 2014, una reforma en la LIRPF, que afecta al artículo 7.e) LIRPF . Como se indica en la página web del Consejo de Ministros (a ella nos remitimos) en referencia a los acuerdos adoptados esa fecha relacionados con el proyecto de reforma de la LIRPF:

"Entre las novedades figura un cambio en la tributación de las indemnizaciones por despido obligatorio, establecidas por el Estatuto de los Trabajadores, que produce efectos desde 1 de agosto de 2014. Tras el diálogo y el acuerdo mantenido con empresarios y sindicatos, se aumenta de forma significativa el mínimo exento hasta los 180.000 euros, de forma similar a la legislación foral navarra y vasca (Guipúzcoa). De esta forma, mantendrán la exención plena en el IRPF las indemnizaciones por despido inferiores a esa cifra, que alcanzan al 99,9 por 100 de

los contribuyentes. En el borrador de la reforma fiscal, la indemnización exenta inicialmente planteada era de 2.000 euros por año trabajado.

Las indemnizaciones superiores a 180.000 euros tampoco tributarán en su totalidad, pues sólo tributa el exceso. Por otra parte, al tratarse de rentas obtenidas de forma irregular en el tiempo (más de dos años), el importe de indemnización sujeta se reduce en un 30 por 100".

Es de resaltar que ese anuncio en cuanto al cambio de tributación de las indemnizaciones por despido obligatorio desde el 1 de agosto de 2014, se recogió, como no podía ser de otro modo, tras su aprobación, en el texto formal del proyecto de ley (disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF y la disposición final de la futura Ley), publicado en el Boletín Oficial del Congreso del 6 de agosto siguiente, que no fue objeto de reforma o modificación alguna en el trámite parlamentario.

Es más, como acreditamos aportando con este escrito las oportunas noticias de agencia de prensa, publicadas en Internet, del día 23 de junio de 2014, cuando se aprobó por el Gobierno, el viernes anterior, el 20 de junio de 2014, el anteproyecto de reforma fiscal, casi mes y medio antes de aprobarse por el Consejo de Ministros el proyecto de ley, el Ministerio de Hacienda, en rueda de prensa, por boca de su responsable máximo, ya aseguraba que:

"Las indemnizaciones por despido empezarán a tributar tras la entrada en vigor de la reforma fiscal del Gobierno, aunque contarán con un mínimo exento de 2.000 euros por año trabajado. Esta medida afectará a los despidos que se produzcan a partir del 20 de junio, fecha en la que el Consejo de Ministros estudió el informe sobre el anteproyecto de reforma fiscal. Hasta ahora, las indemnizaciones por despido sólo tributaban si superaban el máximo que marca la ley (los 45 días por año trabajado antes de la reforma laboral y los 33 días tras la reforma)".

El Secretario de Estado de Hacienda, por su parte, explicó que, en la situación actual se producían ciertos "abusos" y que el cambio que pondrá en marcha el Gobierno pretende eliminar el elemento "distorsionante" en los despidos. Según dicho Alto Cargo, se daban situaciones de 'inequidad' y el cambio viene a recuperar la 'neutralidad' en las indemnizaciones por despido improcedente. En cualquier caso, el propio Ministro de Hacienda dijo que la exención de 2.000 euros, que dejaría fuera de tributación a todos los empleados despedidos que percibían sueldos inferiores o iguales a 20.000 euros, es sólo una propuesta 'inicial' y que escucharán lo que tengan que decir los agentes sociales al respecto.

También se indicaba, en línea con la retroactividad impropia a la fecha de aprobación del proyecto de ley, que "el tratamiento fiscal en los casos de indemnización por despido era "disperso" y en muchos casos - se insistía- se daba un "abuso" en la utilización de despidos improcedentes" .

Asimismo, se destacaba que "el Gobierno también recibirá las aportaciones y sugerencias de los agentes sociales, patronal y sindicatos, para "modular" la propia cifra a la que se refiere el mínimo exento. Esta limitación - según Hacienda- beneficiará en mayor medida a los trabajadores con sueldos medios y bajos".

En este sentido, como es obvio, el resultado de esa negociación con los agentes sociales, determinó que aumentara de forma significativa el mínimo exento hasta los 180.000 euros frente al mucho menos beneficioso límite de los 2.000 euros por año trabajado, previsto inicialmente en el borrador de reforma.

Es claro que, desde esa fecha, 1 de agosto de 2014, incluso antes, como hemos acreditado (se habló ya, cuando se aprobó el anteproyecto el 20 de junio de 2014, como hemos visto, de tomar como referencia esa fecha) las partes involucradas conocían el alcance de la reforma en este punto, reforma que, por otro lado, había sido objeto, mucho antes, del oportuno diálogo entre empresarios y sindicatos, que estuvieron plenamente de acuerdo con ella.

La aplicación de esa limitación solo a las indemnizaciones por despido o cese producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014, tuvo también, por las mismas razones, tendentes a evitar el efecto anuncio, continuidad en los indemnizaciones por despidos derivados de expedientes de regulación de empleo o despido colectivo siempre que la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral se hubiera producido con anterioridad a dicha fecha (apartado 3 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF , añadida por el apartado noventa y dos, del artículo primero de la Ley 26/2014). Con ello se evitaba una aceleración de ese tipo de expedientes, en muchos casos latentes en las empresas, desde esa fecha hasta la entrada en vigor de la Ley, de los que podían resultar beneficiados, de nuevo, los obligados tributarios de rentas más altas..."

6. Por consecuencia, el punto relativo a la posible infracción del principio de igualdad y no discriminación prohibida en el artículo 14 de la Constitución, pretendidamente creada por la ley -cuya duda nos llevaría, necesariamente, al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, pues la eventual infracción estaría residenciada en normas con rango de ley, aplicables a este caso y de cuya validez dependería el fallo- depende de que aceptamos como válida y justificada la amplia explicación ofrecida en el escrito de oposición, en lo que respecta al porqué de la fecha.

En tales alegaciones del Abogado del Estado se sitúa la fecha en el 1 de agosto por ser la de publicación de la entrada del proyecto de ley en el Congreso, lo que se justifica en la evitación del efecto llamada o anuncio, esto es, la anticipación de acuerdos para acogerse a los beneficios de la norma anterior a la reforma, esto es, a la íntegra exención, sin límite cuantitativo, de la indemnización percibida ; así como la finalidad de salir al paso de situaciones de fraude - laboral, con despidos simulados y acuerdos de despido o cese, tras una conciliación, instrumentada para que la indemnización quedase comprendida en el ámbito de la exención-.

Pero sucede, sin embargo, que aun aceptando la tesis de la Administración en este punto, hemos de precisar lo siguiente: 1) no todos los casos, como los del aquí recurrente, pueden atribuirse a fraude, esto es, cuya mecánica consista en un despido en origen pactado y luego simuladamente forzoso; 2) Ello no impide apreciar que la norma introducida en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014 es una norma antiabuso, dirigida, con carácter general, a precaverse de los abusos frecuentes o numerosos, lo que no implica juicio de valor alguno sobre la conducta del Sr. Isaac ni sobre la naturaleza del despido que recibió ni sobre su conducta, que no puede presumirse ilícita sin prueba alguna; y 3) que bien podrían haberse empleado otras alternativas que no fueran la de alterar la regla de exención en medio de un periodo impositivo, como la de cambiar la norma para que surtiera efecto el 1 de enero, incluso del año anterior, que evitaría diferencias de trato, con o sin relevancia constitucional.

7. En definitiva, la Sala es del criterio de que no se puede sostener que la ley sea susceptible de mera interpretación acomodada al 10.2 LGT, dado el problema ya suscitado del rango. En el fondo, tal proceder supondría inaplicar una ley estrictamente tal sin plantear cuestión de inconstitucionalidad.

Las posibles alternativas serían: o el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, entroncando la retroactividad de grado medio adoptada no expresamente en la Ley 24/2016 con los arts. 9.3 (seguridad jurídica); o 14 CE (igualdad y no discriminación), iniciativa a la que encontramos suficientemente predicamento, pues los antecedentes de la doctrina constitucional son bastante restrictivos; o bien desestimar el recurso, aplicando la ley al caso y la limitación para el Sr. Isaac de la exención, limitada a 180.000 euros.

8. Cabe añadir, para finalizar, que el contraste con el artículo 10.2 de la LGT, aun prescindiendo de los expresados problemas de jerarquía entre leyes, tampoco arrojaría, por vía interpretativa, un resultado contrario, toda vez que, aun admitiendo el valor rector, dogmático o primordial de la LGT como norma de cabecera, en la locución salvo que se disponga lo contrario que contiene su artículo no hay exigencia de disposición formal o solemne, bastando con que sea explícita, esto es, que se disponga en ella el efecto retroactivo, lo que bien o mal, es exigencia que ha quedado satisfecha, en tanto la Ley 26/2014 dispone lo contrario, conclusión inducida de lo expuesto, por más que derive tal previsión de un juego un tanto confuso del sentido jurídico propio de las disposiciones transitorias y finales de una norma, que da lugar, en todo caso, a un déficit de claridad o previsibilidad plena que, sin embargo, consideramos que carece de suficiente fuerza como para movernos a plantear cuestión de inconstitucionalidad.

Cuarto. Doctrina jurisprudencial que se establece.

En orden al establecimiento de jurisprudencia, es preciso despejar la duda acerca de la interrogante que nos plantea el auto de admisión:

"[...] 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 [...]".

1) El artículo 10.2 LGT y, en lo demás, cualquier precepto de la mencionada ley, no puede servir, por sí solo, de canon de constitucionalidad de las normas de carácter fiscal y mismo rango que la ley, sin perjuicio de que su eventual infracción pueda, al tiempo, suponer una vulneración de la Constitución.

2) La locución "salvo que se disponga lo contrario" tiene por finalidad hacer explícito un principio general jurídico proclive a la irretroactividad de las normas, salvo previsión contraria en ellas acerca de su alcance retroactivo.

3) Al margen de la cuestión acerca de si el artículo 10.2 LGT permite una interpretación excluyente de la retroactividad tácita o implícita, se trata de una cuestión ajena a los hechos considerados, toda vez que la retroactividad que deriva de la disposición transitoria vigésimo segunda, en relación con la disposición final sexta, de la Ley 26/2014, reviste los caracteres de expresa, aun cuando aflore al texto de la norma con una técnica legislativa un tanto confusa, que podría crear - en el periodo examinado- alguna duda de comprensión, sin compromiso suficiente del principio de seguridad jurídica.

Por tales razones, procede la desestimación del recurso de casación, dada la corrección de la sentencia impugnada.

Quinto. *Determinación de las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre y representación de DON Isaac , contra la sentencia de 30 de septiembre de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 827/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

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.