

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092380

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3582/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. La Sala de instancia considera que no se aprecia una discrepancia jurídica o duda interpretativa, sino que estamos ante un problema esencial de carga probatoria y su cumplimiento por parte del actor, que recordemos, ocupa una relevante posición en el caso de autos, con el desempeño del cargo de administrador societario. Y ello a pesar, indica el recurrente, de la especial naturaleza de la conducta en que habría incurrido, vinculada a la de su entidad pagadora y, además, del planteamiento múltiples de cuestiones estrictamente jurídicas, como las relativas a la carga de la prueba o al derecho del contribuyente a deducir las retenciones que el pagador debió haber practicado. Tal razonamiento, a su juicio, supone una clara vulneración del principio de culpabilidad en materia sancionadora que exige la autoría de la acción, ya que el acuerdo sancionador impone la sanción a quien se ha trasladado la obligación de pago de una retención que dejó de ingresar un tercero, el pagador que calificó -y con ello, reputó exenta la indemnización, subordinando el perceptor, por tanto, su autoliquidación a la declaración previa del pagador-. Al efecto de revelar las infracciones jurídicas en que habría incurrido la sentencia, denunció el recurrente, en su demanda, que el acuerdo sancionador era contrario a Derecho porque no cabía apreciar negligencia o culpa en su conducta, al haber trasladado a su autoliquidación la declaración de la entidad pagadora, que debía entenderse realizada en una interpretación razonable de la norma, en conceto del art. 7.p) de la Ley del IRPF. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que estaban exentas por razón de lo establecido en el art. 7.p) Ley IRPF - sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero- [Vid., STSJ de Castilla La-Mancha de 7 de marzo de 2023, recurso n.º 441/2020 (NFJ092381) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (ley IRPF), art. 7 y 99.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 145, 178, 179 y 191.

Constitución Española, art. 25.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos de 1950 (CEDH), arts. 2 y 6.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 28/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3582/2023

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

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

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 3582/2023

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.^a María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 28 de febrero de 2024.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador D. Luis Legorburo Martínez-Moratalla, en representación de D. Luis Angel, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de marzo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso n.º

441/2020, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de 5 de junio de 2020, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, periodos 2012 y 2013 y sanción.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT); (ii) los artículos 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre -LIRPF- y 23 y 145 LGT; (iii) los artículos 179 LGT y 25 de la Constitución Española.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que tales normas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que acaece interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al concurrir los supuestos contemplados 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), y la presunción contenida en el artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 2 de mayo de 2023, emplazando a las partes, habiendo comparecido tanto D. Luis Angel -recurrente- como la Administración General del Estado - recurrida y que no se opone a la admisión del recurso- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Derecho al reexamen de la declaración de culpabilidad por un tribunal superior en virtud del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*

1. Por razones sistemáticas, debemos analizar, en primer lugar, la pretensión que el recurrente realiza en su escrito, por la que considera que procede la admisión del recurso de casación, en lo relativo a la impugnación de la sanción, en aplicación del artículo 6.2 CEDH, conforme a la garantía prevista en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 al CEDH [Convenio n.º 117 del Consejo de Europa, hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 (BOE de 15 de octubre de 2009)].

El citado artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH dispone:

"1. Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los que podrá ejercerse, se regularán por la ley.

2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad según las define la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto órgano jurisdiccional o haya sido declarado culpable y condenado a resultas de un recurso contra su absolución".

2. La aplicación al caso de este derecho a la doble revisión judicial ha recibido respuesta, a partir de la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, en las sentencias del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de noviembre [casación 8156/2020 (ES:TS:2021:4550) y 8158/2020 (ES:TS:2021:4551)] y de 20 de diciembre de 2021 (casación 8159/2020, ES:TS:2021:4883), en las que se responde a la cuestión casacional planteada en dichos litigios en los siguientes términos:

"A los efectos de dar respuesta a la cuestión casacional que se suscita en el presente recurso, de acuerdo con los anteriores razonamientos y en respuesta a la cuestión en la que el auto de admisión apreció interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ha de entenderse que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición

de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora".

3. De la jurisprudencia del TEDH se desprende que el derecho al reexamen resulta aplicable a las infracciones penales y, también, a las infracciones que la legislación interna de los Estados califica como administrativas, pero que, en atención a ciertos criterios, deben tener, a estos efectos y dada su naturaleza intrínseca, la consideración de penales.

Estos criterios que el TEDH ha desarrollado en su jurisprudencia -comúnmente denominados "criterios Engel" [sentencia de 8 de junio de 1976, Engel y otros c. Países Bajos (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071)]- y que deben tenerse en consideración para discernir si una infracción administrativa tiene o no naturaleza penal son tres:

1º)Criterio de la legalidad interna. Se basa en la tipificación formal que la legislación interna del Estado en cuestión atribuye a la infracción, es decir, si conforme a la técnica jurídica de dicho Estado la infracción pertenece al Derecho penal, al Derecho administrativo o a los dos a la vez.

2º)Criterio de la naturaleza de la infracción. Este pretende indagar la naturaleza intrínseca de la infracción y, según el desarrollo que ha realizado la jurisprudencia del TEDH, exige analizar tres circunstancias:

(i) Las personas sometidas a la norma sancionadora, es decir, la configuración del ámbito subjetivo a los efectos de delimitar la naturaleza de la infracción. De este modo, resulta determinante de la naturaleza penal de la infracción una configuración que pueda afectar a los ciudadanos en general que se encuentren en una determinada situación tipificada en la norma.

(ii) Los intereses protegidos con la tipificación de la infracción, es decir, los bienes jurídicos que se pretenden proteger, de manera que sean de carácter general y no obedezcan a la protección particular de bienes específicos que las Administraciones están obligados a tutelar.

(iii) La existencia de un objetivo de disuasión y represión, que resulta una consecuencia de los anteriores, puesto que, si la infracción afecta a la generalidad de los ciudadanos y pretende la salvaguarda de intereses generales, el objetivo de la norma es el de disuasión y represión, con independencia de que, además del carácter disuasorio, la infracción comporte una obligación de resarcimiento patrimonial.

3º)Criterio de la gravedad de la sanción. El último criterio se basa en la entidad de la sanción que la norma prevé para la infracción, que tiene una necesaria conexión con la salvedad del preceptivo derecho al reexamen, previsto en el apartado 2º del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en los supuestos de "infracciones penales de menor gravedad según las define la ley". A pesar de que, como se advierte en la sentencia Saquetti, sobre este criterio ha existido cierto grado de indeterminación en la jurisprudencia del TEDH, cabe concluir que tanto la ponderación de la gravedad de la sanción, como criterio de la naturaleza de la infracción, como la determinación de si nos encontramos ante una "infracción de menor gravedad", deben decidirse a la luz de las circunstancias de cada caso. Y, por ello, si bien será necesario que la medida punitiva alcance cierto umbral de gravedad, corresponderá a las autoridades nacionales examinar su proporcionalidad y las consecuencias especialmente graves a la luz de la situación personal del demandante.

Segundo. Sobre la naturaleza penal de la infracción.

1. El derecho al reexamen no exige, siempre y en todo caso, a ultranza, la admisión del recurso de casación, siendo posible y procedente, cuando no se cumplen los requisitos legalmente previstos, su inadmisión. Y por esta razón resulta fundamental, en trance de admisión del recurso, que el escrito de preparación contenga una justificación adecuada y suficiente sobre la naturaleza penal de la infracción de la que trae causa el litigio y sobre la no concurrencia de las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH.

2. Pues bien, en el presente caso, el escrito de preparación contiene esta exigible justificación, que requiere analizar si la infracción sobre la que versa el presente litigio tiene o no naturaleza penal a los efectos del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y podemos adelantar que, de la información obrante en los autos, no es descartable la naturaleza penal de la infracción controvertida por los motivos que se indicarán a continuación.

2.1. En primer lugar, se trata de la infracción prevista en el artículo 191.1 LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación. La ley nacional la tipifica como sanción administrativa (criterio de la legalidad interna), dato que, como se ha indicado, no excluye la eventual naturaleza penal que derive del resto de criterios.

2.2. Si se atiende a la naturaleza de la infracción, es posible constatar que se cumplen las tres circunstancias expuestas. De una parte, el ámbito subjetivo de la norma sancionadora no se corresponde con una relación de sujeción especial sino, al contrario, tiene una configuración general de modo que todos los ciudadanos son destinatarios potenciales. El hecho de que se reduzca a casos de impago de la deuda tributaria no obsta a la anterior conclusión puesto que, como indicamos en nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2021, si el TEDH ya rechazó, a efectos de la naturaleza penal de las infracciones, considerar a los contribuyentes del IVA como un "grupo limitado con estatus especial" [STEDH de 23 de noviembre de 2006 (Jussila c. Finlandia)], con mayor fuerza ha de considerarse general el ámbito subjetivo de esta infracción que no distingue el concepto tributario al que se refiere la falta de pago; en segundo lugar, los intereses jurídicos que se pretenden proteger son también de carácter general; y, finalmente, se trata de una norma con una finalidad disuasoria y represiva.

2.3. En torno al criterio de la entidad de la sanción, la multa impuesta (26.988,34 euros en una sanción del 50% sobre la cuota dejada de ingresar por IRPF de los ejercicios 2012 y 2013) puede reputarse objetivamente grave.

3. De lo expuesto se infiere que no es posible descartar la naturaleza penal de la infracción, ni consta la concurrencia de las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, por lo que resulta oportuno continuar el examen del resto de requisitos de admisibilidad del recurso.

4. Así, se impone una interpretación en favor del interés casacional objetivo a efectos de la admisión del recurso, siempre que la finalidad del reexamen esté justificada en una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso y que hayan sido vulneradas en la sentencia de instancia.

5. En consecuencia, al haberse justificado en debida forma en el escrito de preparación y considerarse acreditado el carácter penal de las infracciones de que dimana esta litis, procede considerar procedente el derecho al reexamen de la declaración de culpabilidad en virtud del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Tercero. *Cuestión en la que existe interés casacional.*

Al efecto de revelar las infracciones jurídicas en que habría incurrido la sentencia, denunció el recurrente, en su demanda, que el acuerdo sancionador era contrario a Derecho porque no cabía apreciar negligencia o culpa en su conducta, al haber trasladado a su autoliquidación la declaración de la entidad pagadora, que debía entenderse realizada en una interpretación razonable de la norma, en concreto del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

La Sala de instancia rechazó tales motivos de impugnación, en el FJ 2º, apartado 7º de la sentencia, " por cuanto no se aprecia una discrepancia jurídica o duda interpretativa, sino que estamos ante un problema esencial de carga probatoria y su cumplimiento por parte del actor, que recordemos, ocupa una relevante posición en el caso de autos, con el desempeño del cargo de administrador societario". Y ello a pesar, indica el recurrente, de la especial naturaleza de la conducta en que habría incurrido, vinculada a la de su entidad pagadora y, además, del planteamiento múltiples de cuestiones estrictamente jurídicas, como las relativas a la carga de la prueba o al derecho del contribuyente a deducir las retenciones que el pagador debió haber practicado. Tal razonamiento, a su juicio, supone una clara vulneración del principio de culpabilidad en materia sancionadora que exige la autoría de la acción (art. 25.1 CE), ya que el acuerdo sancionador impone la sanción a quien se ha trasladado la obligación de pago de una retención que dejó de ingresar un tercero, el pagador que calificó -y con ello, reputó exenta la indemnización, subordinando el perceptor, por tanto, su autoliquidación a la declaración previa del pagador-.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que estaban exentas por razón de lo establecido en el art. 7.p) de la LIRPF - sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero-.

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

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

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: los artículos 178, 179.2.d) y 191 LGT.

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 LJCA.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

Sexto. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 n.º 3582/2023, preparado por, contra la sentencia dictada el 7 de marzo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso nº 441/2020.

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

Determinar si la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que estaban exentas por razón de lo establecido en el art. 7.p) de la LIRPF - sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero-.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 178, 179.2.d) y 191 de la LGT.

Sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras si lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

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

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

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

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

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.