

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1245/2025 de 7 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6544/2023****SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Desvinculación efectiva del trabajador. El recurso se plantea frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2022, rec. n.º 660/2019, que consideró no aplicable la reducción del 40% prevista entonces en el art. 18.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF) porque el recurrente no había practicado prueba alguna tendente a demostrar la existencia de una efectiva desvinculación con REPSOL, puesto que, a continuación, había firmado un contrato de consultoría con la empresa y, por tanto, el importe abonado no podía calificarse de irregular. El TEAR de Madrid consideró que el recurrente tenía derecho a la reducción de la cantidad percibida, por tratarse de un rendimiento obtenido de modo irregular en el tiempo, puesto que el art. 11.1.f) RD 439/2007 (Rgto IRPF) la contemplaba para las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral. La resolución del TEAC estimó el recurso contra el TEAR, por entender que el importe que la empresa satisfizo al recurrente no podía considerarse rendimientos que tuvieran un período de generación superior a dos años pues éste percibió dicha cantidad como consecuencia del pacto a que entonces llegó con la empresa. Tampoco se podía considerar que se trataran de rendimientos que se pudieran calificar reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo pues el recurrente no se desvinculó de la empresa, sino que siguió prestándole servicios -de asesoría financiera- similares a los que le prestaba como Director Financiero, y ello tanto de manera directa como indirectamente a través de una sociedad; servicios de asesoría financiera por los que le siguió pagando en los años siguientes una cantidad significativa. Pues bien, el Tribunal Supremo recuerda que el art. 18.2 Ley IRPF no regula una exención ni un beneficio fiscal, sino que trata de ajustar o acomodar la base imponible al hecho de que las cantidades controvertidas se han percibido de forma notoriamente irregular en el tiempo o con un periodo de generación superior a dos años. Por tanto, el art. 1 RD 439/2007 (Rgto IRPF) no puede ser aplicado por no referirse a la percepción de rendimientos irregulares, sino a una institución jurídica distinta no necesitada de complemento. Así, si el legislador hubiera querido excepcionar, en algunos casos, la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares, en la hipótesis de concurrir alguna circunstancia excluyente o limitativa, como la que contiene el art. 1 Rgto IRPF para excluir la exención por despido o cese, la habría previsto sin duda en el art. 18 Ley IRPF. Por tanto, establece como doctrina que el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé, como presunción iuris tantum, el artículo 1 Rgto IRPF, no es aplicable, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador -art. 7.e) de la Ley IRPF- para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 Ley IRPF y 11.1.f) -actual art. 12.1.f)- Rgto. IRPF). [Vid., SAN de 8 de noviembre de 2022, recurso n.º 660/2019, contra la que se plantea el recurso de casación, y ATS y ATS de 29 de mayo de 2024, recurso n.º 5544/2023 que plantea el recurso de casación contra esta sentencia].

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.245/2025**

Fecha de sentencia: 07/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6544/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/09/2025

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

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6544/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1245/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 7 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6544/2023**, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de **DON Ezequias**, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 660/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE 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 8 de noviembre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Ezequias contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 por la que se estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal

Síguenos en...



Económico-Administrativo Regional de 25 de septiembre de 2015. CONDENAMOS a la recurrente al pago de las costas procesales [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la expresada sentencia, el procurador don Argimiro Vázquez Guillén en nombre y representación del mencionado Sr. Ezequias, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 18 de enero de 2023.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como infringidos:

- Los artículos 18.2 y 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en la redacción vigente a fecha del devengo del impuesto.

- Los artículos 1 y 11.1.f) -actual 12.1.f)- del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), redacción vigente a la expresada fecha del devengo.

- Los artículos 13 y 23.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de septiembre de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Vázquez Guillén, en la citada representación, ha comparecido el 26 de septiembre de 2023; y el Abogado del Estado, en la representación propia, lo ha hecho el 9 de octubre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el artículo 1 del Reglamento del IRPF es exigible también, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) de la LIRPF - para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF) [...]"

2. El procurador Sr. Vázquez Guillén, en nombre del recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 10 de julio de 2024, en que se solicita:

"[...] Al amparo del art. 87 bis. 2) en relación con el art. 93.1 LJCA , mi representada SOLICITA a la Sala que:

1º) Con estimación de este recurso de casación:

- Anule la sentencia de instancia, es decir, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, desestimatoria del recurso contencioso administrativo n.º 660/2019, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la AN, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

- Y sienta la doctrina de que el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el art. 1 RIRPF no es exigible fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) LIRPF - para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (arts. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF).

2º) Como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el TS se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia.

3º) Por ende, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representado contra la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019, y anule dicha resolución, confirmando la previa resolución del TEAR de 25 de septiembre de 2015, que dio la razón a don Ezequias y anuló la liquidación inspectora del IRPF de 2010 [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 11 de septiembre de 2024, en que manifiesta:

"[...] La pretensión de la recurrente debe ser desestimada por lo razonado en el apartado anterior.

En este sentido, a nuestro juicio, la respuesta que merece la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

"Determinar que el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa es exigible también, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - artículo 7.e) de la Ley IRPF - y sin necesidad de acudir al artículo 1 RIRPF, para poder dar el tratamiento de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral (artículo 18.2 Ley IRPF y artículo 11.1.f) RIRPF) porque dicho requisito es exigible, por su propia naturaleza intrínseca, a la extinción de cualquier relación laboral, del tipo que sea, aún sin necesidad de previsión reglamentaria y al objeto de que no quede frustrada la finalidad del precepto, impidiendo que se abra la puerta al fraude".

Por lo expuesto, SUPLICA A LA SALA: Que tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto de contrario y, en consecuencia, dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 23 de septiembre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, 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, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el artículo 1 del Reglamento del IRPF es exigible también, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) de la LIRPF- para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF).

SEGUNDO.-Resumen del problema jurídico, según resulta expuesto en el auto de admisión del presente recurso de casación.

El auto de admisión del recurso de casación que hoy debemos decidir resume el problema jurídico que determina el interés casacional objetivo, excluida la cuestión inicial acerca del art. 99.5 LIRPF -retenciones a cuenta-:

"[...] SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.

...la primera cuestión consiste en determinar si la condición de desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el artículo 1 del RIRPF es exigible -aunque este precepto reglamentario solo lo vincule con la exención del artículo 7.e) LIRPF -, para aplicar la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2010)".

El citado artículo 1 del reglamento del impuesto -RIRPF-, en la versión eventualmente aplicable al caso, disponía (subrayado en esta sentencia):

"[...] El disfrute de la exención prevista 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 quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por ciento, o al 5 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros [...]"

La sentencia de instancia, en su fundamento jurídico 5º, considera correcto, confirmándolo, el criterio administrativo por el que el requisito de *desvinculación efectiva* se aplica también a la

reducción del artículo 18.2 LIRPF, criterio que el TEAC sustenta en la siguiente argumentación (resaltado añadido):

"[...] Pues bien, si el espíritu y finalidad de las normas que nos vienen ocupando es aliviar -con "la reducción"- o exonerar -con "la exención"- la tributación de lo percibido como compensación por la pérdida del puesto de trabajo' ya sea de mutuo acuerdo -reducción en un 40%- o por voluntad unilateral del empleador-exención de lo que deba percibirse según la legislación laboral-, va de suyo que si la causa habilitante del beneficio fiscal desaparece' porque se vuelve a contratar al despedido, o porque el despedido sigue unido al empleador prestándole servicios similares aunque sea bajo otra cobertura jurídica, el beneficio -"la reducción"- o "la exención"- deja de tener cobertura y no debe aplicarse.

Y aunque es bien cierto que, mientras que para la exención de las indemnizaciones por despido o cese (art. 7.e de la Ley 35/2006) eso está expresamente previsto en el art. 1 del Reglamento del Impuesto "El disfrute de la exención ... quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", esa expresa mención no está prevista para la reducción del art. 11.1.f); ello no resta un ápice de valor a lo dicho: sin causa habilitante' el beneficio fiscal (la reducción del 40%) deja de tener cobertura y no debe aplicarse; pues, si como exige el art. 31.1 de nuestra Constitución , el encargado de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, debe ser un sistema tributario "justo" resulta evidente que no resultaría justo -"de justicia"- tratar igual al que percibe una cantidad porque se queda sin trabajo(sin la seguridad económica que el puesto de trabajo representa), que al que recibe la misma cantidad pero no pierde su puesto definitivamente porque, o se le vuelve a emplear o sigue prestando servicios similares al empleador aunque bajo otra fórmula distinta.

Y lo que este Tribunal expone ocurre paradigmáticamente en el caso que nos ocupa. Repárese: el Sr. Ezequias era un "alto directivo" de REPSOL (su Director Financiero) y por ello esa empresa le pagaba una importante retribución; y llegó un momento (en 2010, cuando el Sr. Ezequias contaba con 57 años) en que decidieron poner fin a esa relación, pero no de manera definitiva, pues el Sr. Ezequias no se desvinculó de REPSOL, sino que siguió prestandole servicios -de asesoría financiera- similares a los que le prestaba como Director Financiero, y ello tanto de manera directa como indirectamente a través de una sociedad; servicios de asesoría financiera por los que REPSOL le siguió pagando en los años 2011 y siguientes una cantidad significativa. Pues bien, a juicio de este Tribunal, aplicarle a la indemnización cobrada cuando se cambió el tipo de relación la reducción del 40% que nos viene ocupando, violentaría de modo claro la finalidad de la norma reglamentaria que califica estas rentas como irregulares [...]"

El Sr. Ezequias discrepa de tal criterio jurídico plasmado en la sentencia de instancia y defiende en este recurso de casación la no aplicabilidad de este requisito reglamentario a la reducción de la base imponible del art. 18.2 LIRPF.

La sentencia impugnada resume los hechos referentes a la situación profesional del recurrente, a los fines de aplicación de la reducción del artículo 18.2 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 -LIRPF-:

"- A los efectos del presente recurso son de tener en cuenta los antecedentes de hecho recogidos en el acuerdo del TEAC ahora impugnado:

- El Sr. Ezequias era desde hacía muchos años un empleado -"alto directivo"- de REPSOL, empresa que le abonaba por ello unos emolumentos, que para él eran a nivel tributario rendimientos del trabajo; y lo fue hasta el año 2010.

- La relación laboral -de "alto directivo"- entre el Sr. Sr. Ezequias y REPSOL finalizó el 30/12/2010 "de mutuo acuerdo" entre las partes; con motivo de lo cual REPSOL satisfizo al Sr. Ezequias 5.919.747,63 euros.

- En fecha 31 de enero de 2001-2011, parece que debió decir- el reclamante volvió a ser contratado por la misma entidad como autónomo mediante un contrato de consultoría, aportado por el reclamante. En dicho contrato, se fijan las funciones siguientes: "asesoramiento en materias de análisis económico y gestión financiera; asesoramiento en aspectos específicos de la gestión tesorera del Grupo Repsol y en la operativa de sus salas de contratación en los mercados financieros; asesoramiento en la desinversión de la participación del 15% que Repsol YPF ha decidido realizar de su filial YPF; asesoramiento en cualquier otra operación de carácter corporativo en la que el Presidente lo considere conveniente".

Como resultado del contrato de consultoría celebrado, el reclamante percibió en el ejercicio 2011 de la entidad REPSOL SA la cantidad de 165.000,00 euros, siendo calificados tales rendimientos como rendimientos de actividad profesional.

En el expediente consta que el reclamante percibió en el ejercicio 2012 de la entidad REPSOL SA una cantidad de 182.700 euros como rendimiento de actividades económicas.

La Inspección puso de manifiesto que el reclamante participa en un 50% en el capital de la entidad EF INTERNATIONAL STRATEGY SL y que durante dicho ejercicio 2012, percibió de dicha entidad 63.500,00 euros como rendimiento de trabajo y 250.000 euros como rendimiento de actividades económicas. Asimismo, en el ejercicio 2012 la entidad EF INTERNATIONAL STRATEGY SL percibió ingresos procedentes de REPSOL SA por importe de 146.412,04 euros, tal y como reflejan las ventas declaradas en el modelo 347 de operaciones con terceros".

En el acuerdo de liquidación, la Inspección consideró que no procedía la aplicación de la reducción del 40% del art. 18.2 de la Ley 35/2006 y art. 11.1.f) del Reglamento del IRPF a la hora de tributar por ese importe 5.919.747,63 euros que REPSOL le satisfizo el 30 de diciembre de 2010, en concepto de indemnización por el cese de la relación, negando que la renta percibida por ello fuera irregular.

Interpuesta reclamación contra dicho acuerdo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR-, el 25 de septiembre de 2015, la estimó. Se afirmaba en dicha resolución lo que seguidamente se reproduce, literalmente:

"Por tanto, a la vista de los datos incorporados al expediente en opinión de este Tribunal consta acreditado que en el caso concreto existió una resolución contractual de mutuo acuerdo de la relación laboral, sin que la posterior vinculación profesional del reclamante con la entidad a través de un nuevo acuerdo pueda ser entendida como una prolongación de la anterior y ello en atención a las circunstancias y características de los dos contratos celebrados, el laboral, vigente desde 2005, y el mercantil de prestación de servicios celebrado el 31/01/2011 (...).

Por ello, este Tribunal no puede compartir la afirmación de la Inspección en atención a los argumentos expuestos en el acuerdo impugnado y ello no sólo a la luz de las pruebas aportadas por el reclamante, sino por el hecho de que si la Inspección entendió producida una sustitución de un contrato por otro, debió apreciar la existencia de simulación y proceder a su declaración mediante los medios previstos en la LGT, sin que pueda concluirse que la celebración de un contrato de prestación de servicios supuso la continuidad del contrato laboral previo [...]".

-Contra dicha resolución interpuso recurso de alzada el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, interesando la anulación de la resolución del TEAR y la confirmación de la liquidación en su día practicada por la Inspección. El TEAC estimó el recurso de alzada.

La fundamentación jurídica directamente dirigida al fallo se contiene en el FJ 5º de la sentencia de instancia, que razona de este modo, literalmente:

"[...] QUINTO.- La cuestión a debatir se reduce a determinar si es conforme a Derecho la reducción del 40% del art. 18.2 de la LIRPF a la hora de tributar por el importe de 5.919.747'63 euros que REPSOL abonó el 30/12/2010 al ahora recurrente.

A tal efecto, el art. 18.2 LIRPF establecía:

" 1 . Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A su vez hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 11.1 f) del Reglamento del IRPF en virtud del cual:

" 1 . A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto , se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:...

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral".

Por último, el art. 1 del mencionado Reglamento establece: *" El disfrute de la exención prevista 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 quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los*

términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ...".

En el presente caso no se discute que el Sr. Ezequías percibió la cantidad de 5.919.747,63 euros en diciembre de 2010 como consecuencia del pacto a que entonces llegó con REPSOL, por lo que no concurría el requisito establecido en el art. 18.2 LIRPF de que dicho rendimiento tuviera un período de generación superior a dos años.

Cuestión distinta es si ha existido o no una verdadera desvinculación del trabajador con la empresa como consecuencia de que el recurrente siguió trabajando con la empresa a través del contrato de consultoría firmado con fecha 31/01/2011, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1 RLIPF antes reseñado, la exención se condiciona a "la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", presumiéndose, "salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada".

Al respecto, por el TEAC se razona que "...Pues bien, si el espíritu y finalidad de las normas que nos vienen ocupando es aliviar -con "la reducción"- o exonerar -con "la exención"- la tributación de lo percibido como compensación por la pérdida del puesto de trabajo ya sea de mutuo acuerdo -reducción en un 40%- o por voluntad unilateral del empleador -exención de lo que deba percibirse según la legislación laboral-, va de suyo que si la causa habilitante del beneficio fiscal desaparece porque se vuelve a contratar al despedido, o porque el despedido sigue unido al empleador prestándole servicios similares aunque sea bajo otra cobertura jurídica, el beneficio -"la reducción"- o "la exención"- deja de tener cobertura y no debe aplicarse.

Y aunque es bien cierto que, mientras que para la exención de las indemnizaciones por despido o cese (art. 7.e de la Ley 35/2006) eso está expresamente previsto en el art. 1 del Reglamento del Impuesto "El disfrute de la exención ... quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", esa expresa mención no está prevista para la reducción del art. 11.1.f; ello no resta un ápice de valor a lo dicho: sin causa habilitante el beneficio fiscal (la reducción del 40%) deja de tener cobertura y no debe aplicarse; pues, si como exige el art. 31.1 de nuestra Constitución, el encargado de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, debe ser un sistema tributario "justo" resulta evidente que no resultaría justo -"de justicia"- tratar igual al que percibe una cantidad porque se queda sin trabajo (sin la seguridad económica que el puesto de trabajo representa), que al que recibe la misma cantidad pero no pierde su puesto definitivamente porque, o se le vuelve a emplear o sigue prestando servicios similares al empleador aunque bajo otra fórmula distinta.

Y lo que este Tribunal expone ocurre paradigmáticamente en el caso que nos ocupa. Repárese: el Sr. Ezequías era un "alto directivo" de REPSOL (su Director Financiero) y por ello esa empresa le pagaba una importante retribución; y llegó un momento (en 2010, cuando el Sr. Ezequías contaba con 57 años) en que decidieron poner fin a esa relación, pero no de manera definitiva, pues el Sr. Dimas no se desvinculó de REPSOL, sino que siguió prestando servicios -de asesoría financiera- similares a los que le prestaba como Director Financiero, y ello tanto de manera directa como indirectamente a través de una sociedad; servicios de asesoría financiera por los que REPSOL le siguió pagando en los años 2011 y siguientes una cantidad significativa. Pues bien, a juicio de este Tribunal, aplicarle a la indemnización cobrada cuando se cambió el tipo de relación la reducción del 40% que nos viene ocupando, violentaría de modo claro la finalidad de la norma reglamentaria que califica estas rentas como irregulares...

Efectivamente, en el presente caso, el recurrente tenía suscrito con Repsol un contrato de alta dirección de fecha 17/02/2005 siendo Director General Económico y Financiero de la empresa, relación laboral que finalizó de mutuo acuerdo entre las partes con fecha 30/12/2010, con motivo del cual Repsol abonó al recurrente la cantidad de 5.919.747,63 €. Seguidamente, con fecha 31/01/2011 el recurrente fue contratado por Repsol como autónomo mediante un contrato de consultoría en virtud del cual se iban a desempeñar las siguientes funciones:

- Asesoramiento en materias de análisis económico y gestión financiera.
- Asesoramiento en aspectos específicos de la gestión tesorera del Grupo Repsol y en la operativa de sus salas de contratación en los mercados financieros.
- Asesoramiento en la desinversión de la participación del 15% que Repsol YPF ha decidido realizar de su filial YPF.
- Asesoramiento en cualquier otra operación de carácter corporativo en la que el Presidente lo considere conveniente.

No cabe sino concluir, a la vista de los hechos expuestos que el recurrente seguía vinculado con Repsol prestando unas funciones muy similares a las que realizaba como Director General Económico y Financiero de la empresa.

Al respecto, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en su sentencia de 4 de marzo de 2022 (recurso 4921/2020) afirmando:

"Por lo demás, en la medida que, conforme a lo expuesto con anterioridad, la desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención, ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso.

Avanzando sobre el particular, consideramos que dicha desvinculación, a los solos efectos de disfrutar de la exención, no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa.

Sin embargo, para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma.

A estos efectos, una relación laboral posterior constituirá ya un elemento a considerar a los efectos de si se ha producido o no dicha desvinculación real y efectiva. Ahora bien, distanciándonos de la tesis de la parte recurrente y como viene a sugerir también la sentencia de instancia, cualquier otro tipo de relación, distinta a la laboral, materializada, por ejemplo, a través de relaciones civiles o mercantiles podrá constituir también un elemento impeditivo para el disfrute de la exención. En efecto, en los últimos años, la articulación del mercado y de las relaciones profesionales son múltiples de modo que, también a través de una multiplicidad de relaciones civiles o mercantiles pueden reproducirse desde el punto de vista funcional, las responsabilidades asumidas por el trabajador antes del cese o despido.

Por tanto, cabe concluir que, tras el cese o despido, constatada la existencia de una relación con la empresa, en virtud del principio de facilidad probatoria corresponderá al contribuyente demostrar que dicha desvinculación real y efectiva no se ha visto alterada por la existencia de una relación o vinculación posterior, demostrando, básicamente, que esa relación resulta ajena, directa o indirectamente, a las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa.

Ahora bien, la presunción establecida en el art. 1 del Reglamento de la LIRPF , admite prueba en contrario.

Como se deduce del último apartado de la sentencia reseñada, corresponde al contribuyente, en virtud del principio de facilidad probatoria, demostrar que dicha desvinculación real y efectiva no se ha visto alterada por la existencia de una relación o vinculación posterior.

Pues bien, en el presente caso no se ha practicado prueba alguna por el recurrente tendente a demostrar la existencia de una efectiva desvinculación con Repsol a pesar del contrato de consultoría firmado entre las partes, lo que hace que debamos concluir que el importe de 5.919.747'63 euros que REPSOL abonó el 30/12/2010 al ahora recurrente no puede calificarse de irregular al no haber existido una efectiva desvinculación entre el recurrente y Repsol, por lo que era improcedente la aplicación de la reducción del 40% prevista en el art. 18.2 LIRPF ".

TERCERO.-Criterio del Tribunal Supremo sobre la cuestión de interés casacional objetivo suscitada en este recurso.

1.- En este asunto, como hemos anticipado, el TEAR de Madrid consideró que el recurrente tenía derecho a la reducción de la base imponible de la cantidad percibida, por tratarse la cantidad percibida de un rendimiento obtenido de modo irregular en el tiempo. Al efecto, para el ejercicio 2010, el art. 18.2 LIRPF, sobre los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, que la Sala a quo, en armonía con el TEAC en la alzada impropia, inaplica, es:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2.a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo..."

El precepto legal se complementa con la previsión del art. 11.1.f) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -RIRPF- que es el reglamento del impuesto el cual, para el ejercicio 2010, aplicable aquí, disponía lo siguiente (norma idéntica al actual art. 12.1.f) RIRPF):

"1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto , se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:...

...f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral".

2.- En línea con las preguntas sobre las que nos interroga el auto de admisión, la cuestión que debemos decidir es si la reducción, aquí polémica, de la base imponible por la irregularidad de su percepción en el tiempo, se ve afectada por lo establecido en el art. 1 RIRPF, ya que la sentencia de instancia extiende la aplicación de dicho precepto de rango infralegal al derecho postulado por el contribuyente.

Al respecto, debemos señalar, desde este momento, que a este Tribunal Supremo le resulta patente que el artículo 1 RIRPF se refiere, exclusivamente, a la exención del art. 7.e) LIRPF, esto es, que no procedería aplicarlo a *las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores*, cuando esa situación no se hubiera producido legalmente o, dicho de otro modo, cuando pese a la apariencia de que ha habido un despido o cese -que supone la extinción de la relación laboral- no se hubiera producido la desvinculación real con la empresa. Solo en ese caso.

La tesis de la sentencia aquí recurrida, por el contrario, radica en la traslación al caso del art. 1 RIRPF, declarando que no se aplicaría la reducción de la base imponible ex art. 18.2 LIRPF, por falta de concurrencia del supuesto de hecho determinante de la indemnización misma, esto es, de la extinción de la relación laboral.

3.- Hemos de recordar que, en relación con el art. 1 RIRPF, desde la perspectiva de su acomodo jerárquico a la Ley, nos hemos pronunciado en nuestra sentencia de 4 de marzo de 2022 -recurso de casación nº. 4921/2020-, en que quedó establecida como doctrina la siguiente:

"El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , interpretado a la luz del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , no infringe el principio de reserva de ley al condicionar el disfrute de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa ni al establecer la presunción de que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa.

A efectos de disfrutar de la exención, la "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa" comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de la misma".

4.- Sin embargo, el problema jurídico que ahora se plantea es distinto al resuelto en la expresada sentencia. Al efecto, el TEAC, estimando el recurso de alzada impropio entablado por la Administración, consideró lógico -u orientado a la justicia tributaria-, que tal norma, condicionante o restrictiva de derechos subjetivos, además de servir para negar la exención del art. 7.e) LIRPF, conforme a su tenor literal, se aplicara también al régimen de los rendimientos irregulares del art. 18.2 LIRPF, a falta de total previsión normativa al respecto.

5.- Ya podemos anticipar que ese modo de proceder no es correcto.

a) En primer lugar, por la imperativa e indeclinable aplicación del vital principio de legalidad tributaria, ya que no hay norma alguna que restrinja o limite la aplicación del art. 18.2 LIRPF por razón de la supuesta falta de *desvinculación real* del trabajador, aquí de alta dirección, con la empresa, en el presente asunto REPSOL.

b) Por otra parte, la sentencia de esta Sala de 19 de octubre de 2017, recurso de casación nº 2651/2016, excluyó la posibilidad de aplicar la limitación contenida en una disposición de rango reglamentario a otra relación jurídica distinta de la aplicable.

c) La regla de prohibición de la analogía - art. 14 LGT-, que prescribe que *"no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

Así, pese a que este art. 14 LGT es una norma de muy amplia invocación por la Administración para evitar la aplicación analógica de beneficios fiscales, también sirve para impedir, como aquí sucede, que se extienda una norma limitativa del derecho cuestionado -en este caso, la aplicación de la regla sobre los rendimientos irregulares- fuera de los casos taxativamente

previstos, pues con esa exégesis se extendería el hecho imponible, no cabe dudarlo, más allá de sus términos estrictos.

6.- Como muy bien argumenta el recurso de casación, la regla de reducción de la base imponible del art. 18 LIRPF no es un beneficio fiscal ni puede ser observada, como parece que se ha hecho, como una norma de evitación del fraude fiscal.

Así, la reducción de la base imponible prevista para los rendimientos irregulares (art. 18 LIRPF), es un recurso técnico-jurídico dirigido a mitigar el rigor que en el IRPF representa la progresividad del impuesto, no un beneficio fiscal, de manera que lo que se pretende no es favorecer, en perjuicio de otros contribuyentes, la percepción de rendimientos con una determinada secuencia temporal no concorde con el año natural, sino precisamente lo contrario, la suavización de una aplicación mecánica y rígida del efecto de la progresividad en los tipos de gravamen; como se indica en el recurso de casación, una misma cantidad tributaria menos si fuera percibida de modo regular -por ejemplo, 1.000.000 euros obtenidos en cantidades iguales a lo largo de 10 ejercicios-; que si esa misma suma se obtuviera de una sola vez, pues la acumulación de rentas, unida a la división artificial o convencional, por años naturales, de su percepción, haría dispararse el tipo de gravamen.

7.- Pero es que, además, la circunstancia de que se hubiera producido o no una desvinculación real con la empresa solo tiene sentido para la finalidad a que atiende el artículo 1 RIRPF, que opera sobre la exención de la indemnización por despido o cese -al margen de que lo prevea la ley o el reglamento- pues si no hay desvinculación real con la empresa desaparecería la extinción misma, aparente, de la relación laboral.

Al contrario, a los efectos de aplicar el art. 18.2 LIRPF, que no regula una exención ni un beneficio fiscal, sino en el que se trata de ajustar o acomodar -como hemos indicado- la base imponible al hecho de que las cantidades controvertidas se han percibido de forma notoriamente irregular en el tiempo o con un periodo de generación superior a dos años, tal norma reglamentaria, el repetido art. 1 RIRPF no puede ser aplicada al caso, por no referirse a la percepción de rendimientos irregulares, sino a una institución jurídica distinta no necesitada de complemento.

8.- Al efecto, señala el escrito de interposición, de forma acertada, lo siguiente:

"[...] Por último, también los antecedentes legislativos avalan la interpretación que propugnamos. La consideración como renta irregular de las cantidades percibidas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral ha permanecido inalterada en sus términos desde 1998 hasta la actualidad. En particular, las modificaciones del art. 18.2 LIRPF llevadas cabo por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se limitan a introducir límites cuantitativos y la segunda a bajar el porcentaje de reducción. Por su parte, el art. 12 RIRPF es también modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio. Pues bien, si el legislador o el autor reglamentario hubiesen considerado necesario hacerlo, podían haberlo hecho y, sin embargo, ni las modificaciones legales ni la modificación reglamentaria establecen requisito alguno de desvinculación entre la empresa y el trabajador para que "las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral" pierdan su condición de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo [...]"

En suma, no hay una previsión legislativa expresa de desplazamiento o inaplicación de la norma fiscal, con rango de ley, sobre rendimientos irregulares, por el solo hecho, sin añadidos, de que hubiera una ulterior contratación del interesado.

Compartimos, al efecto, la afirmación de que si el legislador hubiera querido excepcionar, en algunos casos, la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares, en la hipótesis de concurrir alguna circunstancia excluyente o limitativa, como la que contiene el artículo 1 RIRPF para obstar la exención por despido o cese, la habría previsto sin duda, como límite o causa de exclusión, en el art. 18 LIRPF.

9.- En cualquier caso, no es admisible aplicar una norma, *in malam partem*, por analogía, pensada para una situación jurídica diferente. Este proceder violentaría el principio de legalidad y reserva de ley, pues es el legislador el que debe definir los efectos de la aplicación de las normas, no la Administración pública. Al respecto, las alusiones a la lógica o a la justicia tributaria que efectúa el TEAC, solo alcanzan su verdadero sentido y dimensión dentro del ámbito acotado por la Ley, en tanto es ella, como expresión de la voluntad popular y, si se quiere, como exponente del principio de autoimposición, la que define el alcance de la lógica y la justicia tributaria.

10.- El escrito de oposición formulado por el Abogado del Estado, parece ser que consciente de cierta endeblez del argumento, se desvincula de la aplicación del art. 1 RIRPF al caso, como ha

hecho la sentencia que procesalmente defiende, para considerar que es el propio artículo 18.2 LIRPF el que no resulta aplicable al recurrente, porque en la situación del Sr. Ezequias no se habría producido, en su opinión, esa desvinculación definitiva con la empresa, implícitamente exigible.

Sin embargo, tal posición procesal no es defendible ya que, como hemos visto, no hay ninguna norma que establezca una limitación como la considerada aquí para la aplicación del citado precepto, el art. 18.2 LIRPF, para el caso, que tampoco ha sido perfectamente establecido, de que no se hubiera dado esa desvinculación real. Además, dos razones añadidas avalan esa improcedencia: de una parte, que la defensa procesal de la sentencia, que es libre en su desarrollo, no permite desligarse de las razones ofrecidas por la Sala *a quo* para sustentar el fallo desestimatorio, de suerte que no es dable aportar nuevos argumentos de defensa de la sentencia que ésta no previó ni consideró, como tampoco hizo la Administración, gestora ni revisora, configurando una especie de justificación *a posteriori* de la bondad de la sentencia impugnada; de otra parte, que la afirmación sobre si ha habido o no una desvinculación laboral efectiva es gratuita, en este caso, pues no hay norma -desde luego, no lo es el art. 18 LIRPF- que ampare la exclusión del régimen de los rendimientos irregulares en los casos en que el contribuyente hubiera sido contratado de nuevo por la empresa, bajo régimen laboral o distinto.

11.- Tal inferencia es, por lo demás, precipitada. Al margen de su inaplicabilidad al caso, el art. 1 del RIRPF, atentamente leído, no excluye de plano la exención reconocida en el art. 7.e) LIRPF -prescindiendo de su improcedente proyección a la reducción de la base del art. 18.2 LIRPF y su concordante del art. 11.1.f) RIRPF-, sino que la somete a una presunción -fáctica o de hecho, no de derecho- susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario -*iuris tantum*-. Precisamente por ello, aun admitiendo la aplicabilidad de ese límite infralegal, no ha habido en este asunto -ni en la vía administrativa ni en la instancia- un debate fáctico en que, con plena contradicción y defensa, se hubiera suscitado la cuestión de si la ulterior contratación del Sr. Ezequias incurría, o no, en la presunción de no desvinculación real, atendiendo a datos o circunstancias que, con mucho, escapan del ámbito tributario.

12.- El TEAR, que valoró los hechos acaecidos, llegó a la conclusión de que:

"[...] Consta acreditado que en el caso concreto existió una resolución contractual de mutuo acuerdo de la relación laboral, sin que la posterior vinculación profesional del reclamante con la entidad a través de un nuevo acuerdo pueda ser entendida como una prolongación de la anterior y ello en atención a las circunstancias y características de los dos contratos celebrados, el laboral (...) y el mercantil de prestación de servicios".

Tales afirmaciones son puramente fácticas, basadas en una apreciación del TEAR que no han quedado desvirtuadas posteriormente sino por la presencia de meras conjeturas, ayunas de un mínimo desarrollo dialéctico.

Al efecto, debemos concluir que en el sustrato de la regularización emprendida por la Administración cabe localizar, por la Inspección y por el TEAC, una velada suposición de fraude fiscal, que no ha sido sustentada en razones jurídicas suficientes para ello, pues el propio régimen que deriva de la aplicación del art. 1 RIRPF, aun cuando fuera trasladable -lo que hemos considerado improcedente- al tratamiento fiscal de la indemnización percibida como no exenta, pero favorecida por la reducción de la base imponible (art. 18.2 LIRPF), no es automática, sino está sujeta a la concreción del concepto jurídico indeterminado de la *desvinculación real*, sin la cual no opera, pues esa desvinculación no surge solo del dato de la segunda contratación, a todo trance, sino que se limita a concurrir como causa habilitante de la exención cuando se den los términos del precepto, que establece, pese a su rango, una mera presunción *iuris tantum*, por ende, con posibilidades reales y efectivas de ser enervada con prueba de refutación, sin que por lo demás sean admisibles las presunciones genéricas de fraude fiscal.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con todo lo razonado, fijamos como doctrina la siguiente:

El requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé, como presunción iuris tantum, el artículo 1 del Reglamento del IRPF, no es aplicable, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) de la LIRPF - para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF).

Procede, en consecuencia, declarar que ha lugar al recurso de casación, con estimación consiguiente del recurso contencioso-administrativo de instancia y, además, con anulación de los actos administrativos de liquidación y revisión recurridos en ese proceso, excepción hecha de la resolución del TEAR de Andalucía que fue indebidamente revocada por el TEAC.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de **DON Ezequias**, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo nº 660/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 660/2019, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de mayo de 2019, que estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 25 de septiembre de 2015, que había estimado la reclamación deducida por el recurrente contra liquidación de 9 de julio de 2014, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, actos que se anulan por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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).