

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 743/2025 de 12 de junio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6867/2022

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. El objeto de este recurso es 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.e) Ley IRPF. La obligación del pagador-retenedor es autónoma, pero subordinada a la del sujeto pasivo perceptor, e igualmente, el pagador-retenedor es responsable del cumplimiento de sus propias obligaciones. El principio de personalidad de la pena establece que la responsabilidad penal, en este caso sancionadora, es personal de cada individuo por sus propias conductas. Con carácter general, el sujeto pasivo perceptor de la renta debe cuestionar y someter a revisión los criterios aplicados por el pagador-retenedor al expedir la certificación acreditativa de las retenciones practicadas al amparo del art. 108 Rgto IRPF. Sin embargo, excepcionalmente, cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del art. 7.e) Ley IRPF siguiendo el certificado puesto a su disposición con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto por la empresa pagadora y concurren otras circunstancias concomitantes que puedan inducir a creer justificadamente que el pago está subsumido en la exención podrá considerarse que el contribuyente está poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por lo que podrá estar amparado por una interpretación razonable de la norma determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el art.179.2.d) LGT. La Sala fija la siguiente interpretación del art.179.2.d) LGT en relación con el art. 7.e) Ley IRPF: Cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del art. 7.e) LIRPF siguiendo el certificado puesto a su disposición con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto por la empresa pagadora y concurren circunstancias concomitantes que puedan inducir a creer justificadamente que el pago está subsumido en la exención podrá considerarse que el contribuyente está poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por lo que podrá estar amparado por una interpretación razonable de la norma determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el art. 179.2 d) de la LGT. La cuestión que suscita este recurso relativa al tratamiento tributario de la indemnización por cese de un trabajador con contrato de alta dirección no ha estado exenta de polémica, en un inicio la Agencia Tributaria y nuestra jurisprudencia negaron que fuera aplicable dicha exención a los trabajadores con contrato de alta dirección. A partir de nuestra STS de 5 de noviembre de 2019 recurso n.º 2727/2017 hemos declarado que a la luz de la doctrina sentada en la STS de 22 de abril de 2014, recurso n.º 1197/2013; necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el IRPF, al amparo del art.7.e) TR Ley IRPF.

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
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 743/2025**

Fecha de sentencia: 12/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6867/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/06/2025

Ponente: Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

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

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

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 6867/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 743/2025**

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 Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 12 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 6867/2022, interpuesto por don Porfirio y doña María Rosa, representados por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, y asistidos del letrado don Miguel Ángel Martínez López, contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2022, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 905/2019.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 12 de mayo de 2022, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que

Síguenos en...



desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 905/2019.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 905/2019, interpuesto por la representación procesal de D. Porfirio y D^a María Rosa contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2019 por la que se desestima la reclamación-económico administrativa deducida frente a los Acuerdos de 12 de noviembre de 2015 y 15 de abril de 2016, dictados por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, por los que se practican, respectivamente, liquidación provisional y resolución sancionadora, por el IRPF, ejercicio 2011 Con imposición de costas a la parte recurrente».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Porfirio y doña María Rosa mediante escrito de 12 de julio de 2022 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 12 de mayo de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos: **(i)** los artículos 181, 183 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y **(ii)** el artículo 25.1 de la Constitución española, en lo relativo al principio de culpabilidad para sancionar.

2.La Sala a quo, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 13 de septiembre de 2022, habiendo comparecido la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Porfirio y doña María Rosa, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de marzo de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] Determinar si, en el supuesto de que se liquide solo al perceptor de rentas en su condición de obligado principal -sin deducir la retención no practicada ni liquidada al pagador-, resulta posible sancionar al obligado principal -sin sancionar al pagador-, por dejar de ingresar (art. 191 LGT) la parte de la cuota correspondiente a la retención que debió haber practicado el retenedor, en caso de que este hubiere calificado correctamente la renta; y, en relación con dicha cuestión, la creencia de que la renta omitida está exenta, precisamente por la expresada falta de retención, puede dar lugar a la existencia de una interpretación razonable de la norma excluyente de la culpabilidad».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Porfirio y doña María Rosa, interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega como hechos posteriores a la sentencia de instancia de 12 de mayo de 2022 y a la preparación del presente recurso de casación que resultan a juicio de la parte relevantes para resolver la casación que la misma Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional ha dictado dos sentencia de 10 de octubre de 2023 (rec. 874/2019) y el 24 de enero de 2024 (rec. 873/2019) en las que la misma controversia jurídica, relativa a la aplicación de la exención del art. 7.e) de la Ley del IRPF declarada por la CAM y por dos directivos con contratos de alta dirección, cuya relación laboral se resolvió al amparo del mismo ERE aprobado por la Dirección General de Trabajo de 2 de junio de 2011 al que se acogió el recurrente, es decir ante presupuestos de hecho en lo sustancial idénticos a los del presente caso, han anulado la sanción impuesta.

1.En primer lugar, aduce que existe una vulneración del art. 191.1 LGT en la **determinación de la base de la sanción.**

Síguenos en...



Expone que la doctrina y los tribunales han mantenido dos tesis contrapuestas que cabe resumir como sigue: (i) si se considera que la obligación de retener persiste en el momento de la regularización, la autonomía de dicha obligación conllevaría la regularización tanto al pagador, por la retención no practicada, como al perceptor por la renta no declarada, con deducción en el IRPF de este último de la retención liquidada al pagador (STS de 25 de julio de 2012, recurso de casación para unificación de doctrina 390/2010); y (ii) si por el contrario se considera que tras la autoliquidación del IRPF sin declarar la renta considerada exenta, desaparece la obligación de retener, la regularización que la Inspección practica sólo afecta al perceptor a quien ha de liquidarse toda la cuota del IRPF resultante de la inclusión de la renta omitida en su declaración, sin deducción de la retención que habría debido practicarse si las partes hubieran calificado correctamente la renta en cuestión.

Cita nuestras SSTS de 20 de septiembre de 2023 (rec. 1321/2022), de 27 de septiembre de 2023 (rec. 7336/2021), de 28 de septiembre de 2023 (rec. 2226/2022), de 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022), de 11 de diciembre de 2023 (rec. 4478/2022) y de 7 de febrero de 2024 (rec. 3892/2022), en las que se contempla la posible responsabilidad del obligado a retener, pero sin abordar la cuestión de la cuantificación de la base de la sanción consecuencia de la posible responsabilidad del pagador, puesto que no formaba parte del debate allí planteado. Indica que, la jurisprudencia relativa a la tipificación en estos casos de la infracción por incumplimiento de la obligación de retener (art. 191 LGT) y la base de la correspondiente sanción, aun cuando no exista cuota por retención dejada de ingresar, puesto que la retención no practicada se liquidada al perceptor, ha sido establecida en la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. 143/2019), en un supuesto de simulación por interposición de sociedades profesionales, en la que se concluyó que, al eliminar de la relación tributaria a la sociedad interpuesta entre el profesional persona física y la sociedad destinataria de sus servicios profesionales, también vinculada al primero, la entidad pagadora interpuesta había incumplido la obligación de retener y por ello "sí es posible sancionar al retenedor que no ha ingresado las retenciones del IRPF cuando la cuota de la liquidación girada por la Administración en concepto de retenciones es cero, siendo la base de la sanción, a los efectos punitivos del artículo 191 LGT, las retenciones no practicadas que deberían haberse realizado" (FD 5º).

Expone que, no existe jurisprudencia sobre cuál es la base de la sanción que, caso de resultar también culpable su conducta, procedería imponer en estos casos al retenido.

2.En segundo lugar, aduce la vulneración del art. 179.2 d) LGT por interpretación razonable de los artículos 7.e) y 96 de la Ley del IRPF y art. 61 del Reglamento del Impuesto.

En opinión del recurrente el debate sobre esta cuestión lleva de nuevo al análisis de la distinta posición en la que, a la hora de calificar la renta y su posible exención o no sujeción a IRPF, sitúa la ley al obligado a retener y al sujeto pasivo. Este último debe autoliquidar el IRPF a partir de la calificación e información previamente facilitada por el retenedor a la Hacienda Pública (declaración anual modelo 190) y comunicada al obligado principal.

Cita en apoyo de su tesis la jurisprudencia relativa a la no sujeción a IRPF de las «dietas» [SSTS de 13 de octubre de 2022 (rec. 2151/2021) que remite a la de 29 de enero de 2020 (rec. 4258/2018) seguida de las SSTS de 15 de octubre de 2020 (rec. 5926/2018 y 6941/2017, entre otras) y STS de 18 de mayo de 2020 (rec. 4002/2018)] coexiste con la obligación principal una obligación accesoria del retenedor-pagador material el cual asume una serie de obligaciones sustantivas y formales, propias y distintas de las que corresponden al contribuyente.

En el sentir del recurrente, el sujeto pasivo que presenta su autoliquidación del IRPF ajustada a la calificación y criterios de sujeción o exención en el IRPF previamente certificados y puestos "a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto" (art. 108.3 del Reglamento del IRPF, RD 439/2007, de 30 de marzo) por la empresa pagadora, lo hace poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por hacerlo a partir de una interpretación razonable de la norma (art. 7.e de la Ley del IRPF en este caso) determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT. No puede culpabilizarse al perceptor por no cuestionar y someter a revisión los criterios aplicados por el pagador-retenedor en su declaración previa.

Afirma que la sentencia de instancia rechaza esta tesis por considerar que no «cabe apreciar circunstancia alguna de exoneración de la culpabilidad y en particular, que la conducta se halle amparada en una interpretación razonable de la norma, cuando en la propia demanda se reconoce que la cuestión no radica en la interpretación del artículo 7 c) (sic) LIRPF sino en una valoración de los hechos y en la calificación de la extinción de la relación laboral como un despido -tesis del recurrente- o como una extinción de mutuo acuerdo -tesis de la Administración».

Expone que el argumento resulta incomprensible, y no se alcanza a comprender cómo excluye el Tribunal (atribuyendo además el argumento a la parte) la valoración de los hechos y la calificación de la renta cuya exención se cuestiona de la interpretación del artículo 7.e) LIRPF en el que se regulan las condiciones de la exención reconocida para «las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, ... sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato», de cuya distinta interpretación, obviamente puesta en relación con las circunstancias del caso, se plantea la discrepancia entre las declaraciones del pagador y del sujeto pasivo por una parte y la Administración tributaria por otra.

Subraya que, la doctrina que propugna lleva en el presente caso a que el cobro, por parte del sujeto pasivo del IRPF, de una retribución del trabajo sobre la que la empresa pagadora no practicó retención por calificarla como exenta, así como la inclusión de esa información en los datos obrantes en la AEAT puestos a disposición del perceptor de la renta para la preparación de su declaración-autoliquidación del IRPF, constituyen, en sí mismas, circunstancias determinantes de que cuando el sujeto pasivo presentó su declaración-autoliquidación del IRPF, aplicando los datos facilitados por el pagador y por la propia AEAT, sin incluir la renta calificada como exenta por el pagador, lo hizo aplicando una interpretación razonable de la normativa tributaria que le exonera de responsabilidad consecuencia de la posterior recalificación administrativa de la renta no declarada determinante de la sujeción sin exención de la renta en cuestión.

Añade que, como ya ha expuesto, ante hechos en lo sustancial idénticos a los del presente caso, la misma Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, ha considerado que «la interpretación de la norma al caso concreto encerraba dificultades interpretativas» [SSAN, Sección 4ª, de 10 de octubre de 2023 (rec. 874/2019) y de 24 de enero de 2024 (rec. 873/2019)] determinantes de la exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma (art. 179.2.d LGT).

3. En tercer lugar, alega la vulneración del principio de igualdad garantizado en el artículo 14 CE y anulabilidad de la liquidación.

Destaca que no existían en el momento en que se dictó la Sentencia de instancia, ni tampoco cuando anunció el recurso de casación, pronunciamientos contradictorios que pudieran respaldar la vulneración del principio de igualdad, pero sí una «resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana referentes a otros directivos de la CAM, anulando la sanción a aquellos casos concretos, en función de las circunstancias allí concurrentes y según la valoración de éstas efectuada por el TEAR», según la valoración que de estos pronunciamientos hace el Tribunal en la sentencia de instancia (FD 13º). Pero como ponen de manifiesto las dos sentencias de la misma Sala y Sección en las que después se ha enjuiciado exactamente la misma cuestión, en contenciosos planteados por otros dos directivos de la misma entidad financiera (la CAM) y cuya relación laboral se resolvió por aplicación del mismo ERE [SSAN, Sección 4ª, de 10 de octubre de 2023 (rec. 874/2019) y de 24 de enero de 2024 (rec. 873/2019)], estamos ante sentencias manifiestamente contradictorias, sin más diferencia circunstancial que la identidad del directivo cesado.

Subraya que, la inmotivada posición cambiante del Tribunal de instancia no sólo afecta a la culpabilidad de la conducta, sino que alcanza también a la liquidación tributaria, ya que, en las dos sentencias citadas [SSAN, Sección 4ª, de 10 de octubre de 2023 (rec. 874/2019) y de 24 de enero de 2024 (rec. 873/2019)], hace una valoración contradictoria de los mismos hechos e indicios de «mutuo acuerdo» relativos al despido y sus condiciones para concluir que el despido y la percepción de la correspondiente indemnización, en las condiciones establecidas en el ERE, «no fue voluntaria» por apreciar que «en la cesación de la relación de alta dirección, compartimos con el recurrente, que no se debió a su exclusiva voluntad sino a la inclusión en un ERE, por más que el acuerdo en el mismo fuese más beneficioso, pues tal ventaja no convierte en voluntaria la cesación en el desempeño del puesto de alta dirección», habiendo llegado a la conclusión contraria en el presente caso, el recurrente insiste, a parir de exactamente los mismos hechos y de la misma prueba indiciaria aportada por la Administración tributaria, vulnerando también con ello el principio de igualdad que garantiza el artículo 14 CE.

La parte reconoce que, la adecuación a derecho de la liquidación en este caso recurrida no forma parte de las cuestiones planteadas en el escrito de preparación del recurso de casación, puesto que las sentencias contradictorias son muy posteriores a su presentación.

Señala que no ignora el criterio del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, celebrado el día 3 de noviembre de 2021, en el que se acordó que: «Habrà que entender que el escrito de interposición no se encuentra constreñido por la parte dispositiva del auto de admisión, sino solamente por la necesidad de no introducir cuestiones no anunciadas en

la preparación». No obstante, ante la vulneración sobrevenida de un principio constitucional (art. 14 CE) y la evidente imposibilidad de plantear en casación cuestiones relativas a la valoración de la prueba hecha por el Tribunal de instancia, considera que, en el presente escrito de interposición del recurso de casación, es posible plantear la vulneración del derecho fundamental alegada (art. 14 CE) como causa de la nulidad de la liquidación tributaria del IRPF del ejercicio 2011 recurrida, habida cuenta que, contra la sentencia que se dicte en casación, es posible plantear incidente de nulidad de actuaciones, como procedimiento «extraordinario que pretende corregir una vulneración de derechos fundamentales sin necesidad de acudir al recurso de amparo» (ATS, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, de 24 de mayo de 2012, rec. 3820/2005).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 18 de junio de 2024 en el que estructura su defensa en dos apartados.

1.En el primer apartado relativo a la infracción del artículo 191.1 LGT/2003 en la determinación del responsable de la infracción y de la base de la sanción cuando exista un retenedor, tras repasar nuestra jurisprudencia, concluye que, en ningún caso, la falta de retención de un determinado rendimiento por parte del pagador por entender, como aquí, que está exento de gravamen, y la posterior falta de declaración de ese rendimiento como sujeto al impuesto por el contribuyente, amparándose en esa falta de retención, impide que el contribuyente pueda verse sometido a un procedimiento inspector de regularización en cuanto obligado principal con exigencia íntegra de la obligación y, en su caso, a un procedimiento sancionador que, además, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor y, en su caso, la imposición de una sanción tributaria al mismo, derivada de esa falta de retención.

Afirma que, la retención o mejor dicho en este caso, la falta de retención, aun siendo un instrumento de política recaudatoria, no afecta o modifica los elementos esenciales y definitorios del gravamen, no altera -según palabras de esa Sala- la obligación tributaria del contribuyente ni sus elementos subjetivos ni objetivos, no eximiendo al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del tributo concretada en el procedimiento de regularización tributaria posterior y sin que sea necesario iniciar un procedimiento sancionador frente al pagador, por la retención no practicada, desde el punto y momento en que su obligación accesoria se extinguió cuando, en el procedimiento de regularización y comprobación seguido por la Administración tributaria frente al obligado principal, sujeto pasivo del impuesto, se exigió al mismo la cuota íntegra correspondiente que dejó de ingresar cuando no declaró el rendimiento satisfecho. La regularización -como dice la Sala- se produce dentro de los cauces propios de la obligación principal que habrá de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada.

Afirma que, sobre esa base, resulta que, en los casos de regularización de la obligación tributaria del obligado principal, al que se le exige sin duda la cuota tributaria íntegra correspondiente a las rentas no declaradas si, como aquí ocurre, se aprecia culpabilidad en su conducta, es posible sancionar al obligado principal sin sancionar al pagador por dejar de ingresar la parte de la cuota correspondiente a la retención que debió de haber practicado ya que su obligación accesoria de retención quedó extinguida totalmente, a todos los efectos, incluidos los sancionadores, obligación accesoria que, como ha dicho esa Sala (sentencias de 10 de marzo de 2021 c.8116/2019 y 7191/2019) está subordinada al cumplimiento de la obligación principal.

Aduce dando así respuesta a la última parte de la cuestión de interés casacional admitida que no es de recibo que el contribuyente, frente a la sanción impuesta al mismo por no declarar esos rendimientos como sujetos al impuesto, pueda invocar una interpretación razonable de la norma fiscal excluyente de su responsabilidad (artículo 179.2.d) LGT/2003), por el simple hecho de que su pagador hubiera satisfecho esos rendimientos sin practicar retención alguna por considerar que estaban exentos.

Sostiene que la base de la sanción a imponer al obligado principal, no puede ser otra que "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción", como reza, textualmente, el párrafo tercero del artículo 191.1 LGT, sin que, por tanto, al tratarse de obligaciones autónomas, pueda pretenderse una rebaja de esa base teniendo en cuenta la cantidad que el pagador debió retener y no retuvo, obligación accesoria que se extingue, en efecto, a partir del momento en que el obligado principal presenta su declaración sin incluir la renta sobre la que se debió practicar la retención.

2.Rechaza que el recurso de casación, con una función esencialmente nomofiláctica, de creación de doctrina jurisprudencial, sea el instrumento idóneo para restañar esta posible vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley, pues, como el propio recurrente reconoce, el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de esa Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2021, y antes ya lo había dicho esa Sala de Enjuiciamiento (sentencias de 18 de mayo de 2020 c. 6583/2017 y 10 de septiembre de 2020 c. 1096/2019, entre otras), si bien el escrito de interposición no se encuentra constreñido por la parte dispositiva del auto de admisión, no es posible introducir cuestiones no anunciadas en el recurso, y esta, por simples motivos temporales, no fue anunciada en el recurso.

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 19 de junio de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 10 de junio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora 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, en el supuesto de que se liquide solo al perceptor de rentas en su condición de obligado principal -sin deducir la retención no practicada ni liquidada al pagador-, resulta posible sancionar al obligado principal -sin sancionar al pagador-, por dejar de ingresar (art. 191 LGT) la parte de la cuota correspondiente a la retención que debió haber practicado el retenedor, en caso de que este hubiere calificado correctamente la renta; y, en relación con dicha cuestión, la creencia de que la renta omitida está exenta, precisamente por la expresada falta de retención, puede dar lugar a la existencia de una interpretación razonable de la norma excluyente de la culpabilidad.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Relación del contribuyente con la Caja de Ahorros del Mediterráneo.

El 1 de abril de 1974 se inició la relación laboral entre don Porfirio y la Caja de Ahorros del Mediterráneo [«CAM»].

Durante su vinculación con dicha mercantil, el Sr. Porfirio ocupó diversos cargos de dirección y perteneció al Comité de Dirección de la CAM hasta el 1 de julio de 2008, en que pasó a situación especial, cesando en los cargos de dirección.

En el seno de un Expediente de Regulación de Empleo autorizado por la Dirección General de Trabajo de 2 de junio de 2011, el 28 de febrero de 2011 se extinguió la relación que mantenía con el Sr. Porfirio fijándose la cuantía de la indemnización en 1.088.240,73 €, de los que 1.036.219,28 € se consideran exentos en aplicación del art. 7 e) de la Ley del IRPF, y 120.000,00 € se consideran reducción al amparo de lo prevenido por el artículo 18.1 de la misma norma, cuantificándose la retención a cuenta del IRPF practicada en 14.519,39 €, lo que determinó un importe neto percibido por el sujeto pasivo de 1.073.721,34 €.

Previamente, el 23 de febrero de 2011, las partes habían firmado un "Acuerdo de Condiciones de Rescisión Laboral" por medio del cual se concretan las condiciones en las que se le aplicaría al recurrente la medida de prejubilación prevista en el ERE acordado en el marco del SIP en el que se integró la CAM. En dicho documento se señaló como fecha efectiva de la rescisión laboral el 28 de febrero de 2011. En este acuerdo, a pesar de que D. Porfirio había dejado de formar parte del Comité de Dirección de la entidad, se le aplicaron las mismas condiciones económicas para su desvinculación de la Caja que a aquellas personas que sí formaban parte de dicho órgano, estableciéndose en su estipulación cuarta:

«[...] para calcular el importe de la indemnización anteriormente referida se han tenido en cuenta las condiciones previstas en el Acuerdo Laboral suscrito con fecha 13 de diciembre de 2010 en el Marco del Proceso de Integración de la Caja de Ahorros del Mediterráneo en un SIP, y su adaptación según las condiciones y mejoras económicas previstas en los acuerdos adoptados por la Caja para los miembros del Comité de Dirección, dando así cumplimiento al acuerdo del

Síguenos en...

Consejo de Administración del 11 de noviembre, en base al informe de la Comisión de Retribuciones de fecha 10 de noviembre de 2010, y cuyo cálculo se detalla en el Anexo al presente Acuerdo».

La Caja de Ahorros del Mediterráneo calificó la indemnización como exenta declarándola en el modelo 190 (Resumen anual de retenciones), clave «L», comunicándosela al perceptor.

2. Autoliquidación.

Don Porfirio y doña María Rosa presentaron declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los referidos periodos en los que no se declaró la citada cantidad.

3. Procedimiento de verificación de datos.

El día 17 de noviembre de 2014 se notificó a don Porfirio y doña María Rosa -que habían tributado conjuntamente- el inicio de un procedimiento de verificación de datos relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011.

El 12 de noviembre de 2015 la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT dictó acuerdo de liquidación provisional en el que se concluyó que el cese de la relación laboral entre don Porfirio y la CAM respondió a la voluntad de ambas partes y no a una decisión unilateral de la mercantil. En consecuencia, la AEAT negó la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, así como la reducción del 40% del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, en relación con la indemnización percibida como consecuencia del cese de la mencionada relación laboral y resultó una deuda tributaria de 478.087,55 euros (411.253,66 por cuota y 66.833,89 por intereses de demora).

4. Acuerdo de imposición de sanción.

De la liquidación anterior derivó un procedimiento sancionador en el que se dictó acuerdo sancionador el 15 de abril de 2016 en el que se impuso una sanción del 75 % sobre la cuota liquidada (308.440,25 euros), por infracción grave tipificada en el artículo 191, apartados 1 y 3, de la LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

En dicho acuerdo se razonó de la siguiente manera:

«[...] Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección considera que en la conducta consistente en aplicar indebidamente el beneficio fiscal que supone la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF (relativa a las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores cuando el derecho a su percepción se genere en los términos previstos en el Estatuto de los trabajadores) existe culpa pues la extinción de su relación laboral no tuvo lugar de forma unilateral, como consecuencia de la decisión adoptada por la empresa (CAM), sino de forma pactada o consensuada. Así lo acreditan los documentos contractuales en virtud de los cuales se puso fin a la relación laboral de los que resultan que las partes alcanzaron un acuerdo para que los miembros de la Alta Dirección de la entidad pudiesen acogerse, formalmente al menos, al ERE que se había tramitado ante la autoridad laboral, lo que le permitía a su vez aplicar el régimen de exención previsto en el artículo 7.e) de la LIRPF. Y es que en dicho artículo se excluye expresamente del ámbito de aplicación de la exención a aquellas indemnizaciones que pudieran percibir por razón de un convenio, pacto o contrato.

El acuerdo de las partes resulta también de la forma en que se articuló el cese en la relación laboral con la CAM. En concreto, como ya sabemos, la medida a la que se acogió el obligado tributario fue la de prejubilación por lo que de acuerdo con la jurisprudencia existente al respecto, en absoluto puede considerarse impuesta por la empresa sino que, al contrario, debe entenderse que se hizo efectiva como consecuencia del ejercicio de una opción por parte del obligado tributario quien libremente decidió acogerse a ella por lo que también por este motivo podemos afirmar que constituyó una extinción voluntaria de la relación laboral.

Pues bien, a pesar de todo ello el obligado tributario optó por aplicar sobre la renta obtenida la exención del artículo 7.e) de la LIRPF siendo el beneficio de enorme relevancia ya que consiguió reducir la tributación de la renta considerablemente (recuérdese que el importe de la indemnización sobre la que se aplicó la exención ascendió a 1.036.219,28 euros), por lo que, aunque solo fuera por razón de su cuantía, resulta razonable exigir al obligado tributario un especial cuidado y atención en el cumplimiento de su obligación de contribuir a la Hacienda Pública.

En este sentido, a la hora de aplicar cualquier beneficio o incentivo fiscal los obligados tributarios deberían ser especialmente cuidadosos en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos a que su respectiva normativa reguladora condiciona su aplicación, de forma que su indebida aplicación resulta determinante del nacimiento de la responsabilidad por la comisión -en su caso- de un infracción tributaria y solo cabría entender cumplida diligentemente la obligación tributaria (lo que nos llevaría a excluir la responsabilidad en la comisión de la infracción) cuando el obligado

Síguenos en...

tributario estuviere en condiciones de esgrimir una auténtica interpretación razonable de la norma (entendiéndose por tal la que se encuentra respaldada por consultas vinculantes de la emanadas de la Dirección General de Tributos o por sentencias del orden jurisdiccional contencioso administrativo, constituyan o no jurisprudencia), circunstancia esta que no concurre en el presente caso.

En conclusión, esta Dependencia considera que el obligado tributario debía conocer que no concurrían las circunstancias previstas en el artículo 7.e) de la LIRPF, lo que le impedía aplicar la exención prevista en el citado artículo. A pesar de ello el obligado tributario optó por aplicar la citada exención, contraviniendo con ello la citada norma e incurriendo en el tipo infractor previsto en el artículo 191 de la LGT».

5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Don Porfirio y doña María Rosa interpusieron reclamación *per saltum* ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra los acuerdos citados.

El 8 de octubre de 2019 el TEAC dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

6. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Porfirio y doña María Rosa interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 905/2019 ante la Sección Cuarta de la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia 12 de mayo de 2022 sobre la interpretación razonable de la norma se contiene en el Fundamento de Derecho Decimotercero con el siguiente tenor literal:

«[...] Y tampoco cabe apreciar circunstancia alguna de exoneración de la culpabilidad, y en particular, que la conducta se halle amparada en una interpretación razonable de la norma, cuando en la propia demanda se reconoce que la cuestión no radica en la interpretación del artículo 7 c) LIRPF sino en la valoración de los hechos y en la calificación de la extinción de la relación laboral como un despido - tesis del recurrente- o como una extinción de mutuo acuerdo -tesis de la Administración-.

Las conclusiones expuestas no resultan desvirtuadas por las resoluciones del TEAR de la Comunidad Valenciana referentes a otros directivos de la CAM, anulando la sanción en aquellos casos concretos, en función de las circunstancias allí concurrentes y según la valoración de estas efectuada por el TEAR.

En este supuesto, sin embargo, la Sala comparte el criterio del TEAC, que aprecia, previa valoración de los hechos acreditados en el expediente, una clara voluntad del sujeto pasivo de transgredir la norma fiscal en búsqueda de reducir improcedentemente la tributación de aquella indemnización de 1.036.219,28 euros, dejando sin tributar el importe de 1.088.240,73 euros, acogiéndose improcedentemente a aquella exención del art. 7 de la LIRPF, pues la evidencia del mutuo acuerdo de las partes (ampliamente razonada en el acuerdo de liquidación) supone el rechazo de plano a la aplicación de la exención».

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

TERCERO.- Obligación de practicar pagos a cuenta. Posición del perceptor de rentas y del pagador retenedor en el ámbito tributario.

1. Para dar respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión y poder precisar si el perceptor de rentas que presenta su autoliquidación del IRPF ajustada a la calificación y criterios de sujeción o exención en el IRPF previamente certificados por la empresa pagadora lo hace poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF al haber realizado una interpretación razonable del artículo 7.e) de la Ley del IRPF, -interpretación razonable que determina la exoneración de responsabilidad al amparo del artículo 179.2 d) de la LGT-, debemos iniciar nuestro examen por una breve exposición de la posición que en el ordenamiento tributario español tienen el perceptor de rentas y el pagador retenedor según nuestra jurisprudencia.

2. La "Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta" está regulada con carácter general en el artículo 23 de la LGT en los siguientes términos:

«1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe».

Este precepto se completa con lo dispuesto en el artículo 37.5 LGT que establece:

Síguenos en...

«Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos».

3. En el ámbito del Impuesto sobre la renta de las personas física nuestra labor interpretativa se debe centrar en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

El artículo 99.5 de la Ley 35/2006 está ubicado sistemáticamente en el Título XI de la Ley 35/2006, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y se recoge después del establecimiento de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la obligación de presentar la "autoliquidación" (artículo 97).

El artículo 99.5 LIRPF contempla la situación en la que se encuentra el **sujeto pasivo perceptor de rentas** que realiza una declaración en la que contienen ingresos que no han sido objeto de retención, o lo han sido por importe inferior al debido, pero este precepto no contempla la situación en la que posteriormente puede verse el sujeto pasivo perceptor de rentas cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto **deudor principal** con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la **obligación subordinada del retenedor**, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar. Así se ha pronunciado reiteradamente nuestra jurisprudencia en las sentencias 11 de diciembre de 2023 (rec. de casación 4478/2022), 4 de noviembre de 2010 (rec. de casación 4336/2005) y 2 de diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 331/2006).

El artículo 99.5 LIRPF dispone que:

«5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que preceptúa que:

«1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

[...]

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá **expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados**, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto».

4. Nuestra jurisprudencia ha precisado que con carácter general la **retención y pago a cuenta** se inscriben, dentro de cada impuesto que así lo prevea, en su mecánica de liquidación; representa, en definitiva, un pago anticipado del impuesto dirigido a nivelar temporalmente el rendimiento del impuesto, pero sin que dicho instrumento de política recaudatoria afecte o modifique los elementos esenciales y definidores del gravamen, lo que significa que a pesar de que la **obligación tributaria que surge es autónoma**, derivando las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, la **obligación principal** no se ve alterada ni en sus elementos subjetivos ni en sus elementos objetivos. Cabe subrayar, en lo que ahora interesa, que el pago anticipado anejo a la retención no es más, en puridad, que el pago anticipado del tributo, de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo, art. 37.2 de la LGT, «Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con

ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos». En definitiva, el retenedor "con ocasión de los pagos" que debe realizar "en beneficio" del obligado principal, detrae de la suma a pagar la parte correspondiente al impuesto para ingresarlo en Hacienda; pero tanto su cumplimiento, como su incumplimiento resulta, en general, irrelevante respecto de la obligación tributaria principal que recae sobre el sujeto pasivo obligado principal, de cumplirse en modo alguno asistimos a una duplicidad impositiva, porque la retención e ingreso es tal como si lo hubiera hecho el obligado principal a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.

Puede suceder, sin embargo, que el incumplimiento total o parcial de la obligación de retener -sometido en la práctica a un ingente casuismo- cree un conflicto a la hora de determinar la base imponible de la obligación principal; al efecto el legislador ha salido al paso mediante la utilización de diferentes mecanismos que posibiliten, en definitiva, la determinación de la base imponible y con ello la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria del obligado principal [vid. sentencias de 7 de febrero de 2024 (rec. de casación 3892/2022), 15 de noviembre de 2022 (rec. de casación 3718/2021) y 10 de marzo de 2021 (rec. de casación 8116/2019)].

Nuestra jurisprudencia también ha declarado que la Administración tributaria puede regularizar al perceptor de las rentas sin exigir la retención al pagador, ni deducirla por tanto en la liquidación girada al perceptor sin que, por aplicación de la autonomía de la obligación de retener en el procedimiento de inspección, resulta preceptiva la liquidación de la retención al pagador y su deducción al perceptor.

Cuando la Administración regulariza el total de la cantidad recibida por el perceptor de la renta sujeto pasivo no adicionando cantidad alguna se está limitando ante la falta de retención a depurar la obligación principal, y ello con independencia de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, el incumplimiento de la obligación accesoria por parte del retenedor resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde al sujeto pasivo perceptor de la renta [vid. sentencia 27 de julio de 2023 (rec. de casación 7336/2021), 20 de septiembre (rec. de casación 1321/2022) y 27 de octubre de 2023 (rec. casación 248/2022)].

5. De la anterior jurisprudencia se desprende que estamos ante dos obligaciones distintas.

La obligación del sujeto pasivo perceptor de rentas de autoliquidar e ingresar es una obligación principal que surge de los artículos 36 LGT y 96 LIRPF, mientras que la obligación del pagador-retenedor es una obligación autónoma, pero subordinada a la del sujeto pasivo perceptor de la renta, y viene impuesta por el artículo 101.2 LIRPF, completado con el artículo 74 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

CUARTO.- Sobre la exclusión de la culpabilidad. La interpretación razonable de la norma.

1. Este Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 18 de marzo, 29 de octubre de 2024, 19 de diciembre de 2024 (recursos nº 5543/2022, 1838/2023 y 2248/2023) y 7 de mayo de 2025 (rec. de casación 4363/2023) sobre la interpretación de la causa de exclusión de la culpabilidad contenida en el artículo 179 LGT.

2. Hemos dicho que el artículo 179 de la Ley General Tributaria -LGT- se rubrica, de forma poco precisa, principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, cuando en realidad se refiere a otro principio distinto, el de culpabilidad. Dentro de su regulación, el apartado 1 enuncia, con carácter general, que «1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos». En ese contexto, viene a significar que solo se puede sancionar a quienes sean culpables de haber cometido una infracción tributaria. El apartado 2, manteniendo la tónica de escaso rigor conceptual, enuncia casos -irreconducibles a la unidad y a la dogmática penal- de exclusión de la responsabilidad, dentro de la terminología utilizada donde responsabilidad debe entenderse rectamente como culpabilidad, entre otros, el apartado d): «Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

Para ilustrar esos supuestos en que la conducta del que ha realizado una acción u omisión catalogable como infracción tributaria puede considerarse diligente -y, por ende, no culpable- el precepto añade, a título de ejemplo «[...] entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Síguenos en...



3.Esta causa de exclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) LGT tiene singular relevancia en el orden sancionador tributario, en tanto sirve de contención para mitigar los riesgos de una conexión automática entre la infracción de los deberes fiscales, sustantivos o formales, y su castigo mediante la imposición de sanciones, pero no agota, así lo hemos dicho, el amplio campo de la exclusión del elemento subjetivo de las infracciones, sino solo en determinadas circunstancias.

Debe recordarse a tal efecto, de una parte, que la ley confía, en casi todos los tributos y, desde luego, en los que son cabecera del sistema fiscal, la autoliquidación del obligado tributario como modo natural, casi universal, de gestión y pago de aquellos; de otra parte, que la norma sancionadora tributaria es, por lo común, una norma en blanco, lo que significa que la integración y plena comprensión del tipo infractor requiere el complemento de una norma a la que la primera se remite y sin el cual quedaría vacía de contenido. Si la norma sancionadora suele presentar, por lo general, y aunque solo fuera por su simplicidad, unos perfiles más o menos claros e inteligibles, no sucede siempre lo mismo con la norma fiscal tipificadora de derechos y obligaciones fiscales, tanto materiales como formales, incluidas en disposiciones a menudo reglamentarias, en continua variación y con enunciados confusos o abiertos a exégesis diferentes, incluso antagónicas.

Ello sucede con el añadido -agravatorio- de que es el obligado al pago del impuesto de que se trate quien debe, en su declaración, que es un acto de voluntad y de reconocimiento, optar por una de las posibles interpretaciones que, a menudo, ofrecen las normas reguladoras de los tributos, bajo la amenaza de incurrir en responsabilidad en caso de discrepancia de la Administración con esa alternativa.

Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro de tal hipótesis -«[...] entre otros supuestos»- el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, lo hemos señalado ya, que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea.

4.Ahora bien, este epígrafe ejemplificativo del caso de diligencia, que es incompatible con la presencia del elemento subjetivo o culpable, sea a título de dolo o de culpa, no agota todas las posibilidades de exclusión de la culpabilidad, sino que se refiere, solo, a una de sus manifestaciones, emparentada, en cierto modo, con la ausencia de reprochabilidad que el Estado ha de mostrar frente a aquella persona a quien no le es exigible, en Derecho, una conducta distinta a la que ha observado. Cuando afirmamos que no agota el campo de la culpabilidad, en realidad queremos decir que el elemento de la culpabilidad, como hemos dicho de forma constante y reiterada, lo debe aportar inexcusablemente la Administración que sanciona, para así enervar el principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2, in fine, de la Constitución Española).

5.En virtud de este principio capital del Estado de Derecho, incumbe a la Administración que ostenta la potestad penal -en un término comprensivo de la sanción administrativa- acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable, declaración que debe ser estricto objeto de una motivación singular y amplia, que huya de las fórmulas estereotipadas de empleo masivo que tan a menudo hemos conocido. Sobre tales extremos existe tanta y tan detallada jurisprudencia que no se precisa la mención concreta de ninguna de sus manifestaciones.

6.Así, hemos indicado con reiteración, a este respecto, que no basta al órgano sancionador con aseverar que la norma es clara, o no susceptible de interpretación diferente a la que brota de su mera literalidad, para quedar dispensada de profundizar en la constatación y plasmación formal de la culpabilidad, indicando si lo es a título de dolo o culpa. En otras palabras, no pesa sobre el expedientado un baldón que podría denominarse presunción de culpabilidad y que deba desvirtuar promoviendo a posteriori una interpretación razonable de la norma en que se haya basado la apreciación del presupuesto de hecho tipificado.

7.Se puede añadir que, precisamente porque esa interpretación razonable de la norma que el interesado sostiene, al amparo del art. 179.2.d) LGT, no abarca todas las posibilidades de excluir o eximir la responsabilidad sancionadora, un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatoria exige examinarla con rigor conceptual para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa.

8. Así, aunque parezca una obviedad, solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia de ese apartado d) del artículo 179.2 LGT en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. Es indiferente que tal interpretación se sostenga respecto de la norma sancionadora stricto sensu, que acostumbra ser norma en blanco -ya lo hemos dicho- o que se promueva en relación con la norma sustantiva a la que aquella se remite para integrar y completar el tipo sancionador; como también lo es que la interpretación que cabe postular con fines exculpatorios, en tanto exponentes de la conducta diligente que, por tanto, no puede ser castigada, lo sea de normas constitucionales, legales o reglamentarias.

QUINTO.- Sobre interpretación del artículo 179.2 d) LGT en relación con la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF .

1. Con carácter general, debemos indicar que cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando un renta como exenta al amparo del artículo 7.e) LIRPF siguiendo el certificado puesto a su disposición con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto por la empresa pagadora no está poniendo inexorablemente la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por lo que no está necesariamente amparado por una interpretación razonable de la norma determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT.

De la jurisprudencia que hemos transcrito más arriba se desprende que las obligaciones del sujeto pasivo perceptor de rentas y del pagador retenedor son distintas. La obligación del sujeto pasivo perceptor de rentas es una obligación principal, y el sujeto pasivo como obligado tributario es responsable del cumplimiento de sus propias obligaciones.

La obligación del pagador-retenedor es autónoma, pero subordinada a la del sujeto pasivo perceptor, e igualmente, el pagador-retenedor es responsable del cumplimiento de sus propias obligaciones.

El principio de personalidad de la pena establece que la responsabilidad penal, en este caso sancionadora, es personal de cada individuo por sus propias conductas.

2. Con carácter general, el sujeto pasivo perceptor de la renta debe cuestionar y someter a revisión los criterios aplicados por el pagador-retenedor al expedir la certificación acreditativa de las retenciones practicadas al amparo de artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Sin embargo, excepcionalmente, cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del artículo 7.e) LIRPF siguiendo el certificado puesto a su disposición con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto por la empresa pagadora y concurren otras circunstancias concomitantes que puedan inducir a creer justificadamente que el pago está subsumido en la exención podrá considerarse que el contribuyente está poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por lo que podrá estar amparado por una interpretación razonable de la norma determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT.

SEXTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 179.2 d) LGT en relación con el artículo 7.e) LIRPF.

Cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del artículo 7.e) LIRPF siguiendo el certificado puesto a su disposición con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto por la empresa pagadora y concurren circunstancias concomitantes que puedan inducir a creer justificadamente que el pago está subsumido en la exención podrá considerarse que el contribuyente está poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene de presentar autoliquidación del IRPF, por lo que podrá estar amparado por una interpretación razonable de la norma determinante de la exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT.

SÉPTIMO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

Síguenos en...

La cuestión que suscita este recurso relativa al tratamiento tributario de la indemnización por cese de un trabajador con contrato de alta dirección no ha estado exenta de polémica, en un inicio la Agencia Tributaria y nuestra jurisprudencia negaron que fuera aplicable dicha exención a los trabajadores con contrato de alta dirección.

A partir de nuestras sentencias 5 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2727/2017) hemos declarado que a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088) necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

En este caso la Agencia Tributaria y la Sección Cuarta Audiencia Nacional rechazaron que la extinción del contrato de alta dirección lo fuera por desistimiento del empresario.

Sin embargo, la misma Sección Cuarta de la Audiencia Nacional en dos sentencias posteriores de 10 de octubre de 2023 (rec. 874/2019) y 24 de enero de 2024 (rec. 873/2019), que son firmes porque no han sido recurridas en casación por el abogado del Estado, en relación con otros directivos de la CAM incluidos en el mismo ERE ha declarado que «En cuanto a la voluntad en la cesación de la relación de alta dirección, compartimos con el recurrente, que no se debió a su exclusiva voluntad sino a la inclusión en un ERE, por más que el acuerdo en el mismo fuese más beneficioso, pues tal ventaja no convierte en voluntaria la cesación en el desempeño del puesto de alta dirección», y en consecuencia ha anulado las sanciones impuesta a aquellos directivos afirmando que «[...] en un caso como el presente, es evidente que no podemos afirmar la concurrencia del elemento de culpabilidad, ya que, si bien el recurrente no aplicó correctamente la regulación legal, tampoco lo hizo la Administración, por lo que debemos concluir que la interpretación de la norma al caso concreto, encerraba dificultades interpretativas».

En este supuesto entendemos que existen además del certificado de retención otras circunstancias concomitantes, -así lo ha entendido la propia Audiencia Nacional-, que podían hacer creer al contribuyente que su interpretación de la norma era razonable por las dificultades interpretativas que encerraba, aunque a la postre no fuera totalmente acertada.

No es posible, sin embargo, proceder en casación a la revisión de la liquidación conforme a lo solicitado por el recurrente en el escrito de interposición, pues resulta contrario a la esencia y fundamento del recurso de casación introducido por la LO 7/2015. Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el *ius constitutionis* y el *ius litigatoris*, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del *ius litigatoris* que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, no cabe independizarla y desvincularla del núcleo esencial del recurso de casación, esto es, de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

OCTAVO.- 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, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del 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 sexto de esta sentencia.

Síguenos en...



2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Porfirio y doña María Rosa contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2022, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 905/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 905/2019 interpuesto por don Porfirio y doña María Rosa contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 por la que se desestimó la reclamación económico administrativa deducida contra los acuerdos de 12 de noviembre de 2015 y 15 de abril de 2016, dictados por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, por los que se practican, respectivamente, liquidación provisional y se impuso una sanción por el concepto de IRPF, ejercicio 2011; anulando únicamente el acuerdo de imposición de sanción.

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).

Síguenos en...

