TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 133/2025 de 14 de marzo de 2025
***Sala de lo Contencioso*-Administrativo**
Rec. n.º 168/2013

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. Convenio con Alemania. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. En general. La recurrente prestó sus servicios para la empresa *Airbus Defence and Space GMBH* en Múnich (Alemania) hasta que fue despedida el 31 de agosto de 2018. Como indemnización por dicho despido, percibió la cantidad de 440.624,63 euros brutos; dimanante del percibo de dicho concepto y cantidad se abonaron en el país de origen, Alemania, impuestos asimilables al IRPF por la cantidad de 145.099,40 euros. Sin embargo, conforme al artículo 7.e) de la Ley IRPF, en España están exentas de tributación las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con el límite máximo de la cantidad de 180.000 euros. Acogiéndose a la normativa nacional, la AEAT consideró que, al tributar en España por el importe de 260.624,63 euros, este es el único importe sometido a doble tributación en Alemania y en España, ya que 180.000 euros se consideran exentos en España. Por tanto, por esos 260.624,63 euros le corresponden unos impuestos pagados en Alemania por importe de 85.824,71 euros, que sería el importe que pueda deducirse en la casilla 0588 por la doble imposición internacional, al ser dicho importe inferior al resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Para resolver la cuestión controvertida, el TEAR se remite al art. 80 de la Ley IRPF y a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 24 de julio de 2009 (V1747/2009) que excluye la aplicación de la deducción por doble imposición internacional cuando resulta procedente una exención. Sin embargo, en la resolución del TEAR se trajo a colación lo dispuesto en el artículo 7 p) de la Ley IRPF, mientras que tanto la AEAT como el recurrente han partido de la exención del artículo 7 e). Por ello, la sentencia señala que estamos ante un supuesto de incongruencia omisiva en vía administrativa, al no haberse pronunciado el TEAR de Madrid, sobre las cuestiones deducidas por el recurrente en la reclamación presentada, debiéndose tener en cuenta que el art. 88 de la Ley 39/2015 (LPAC), por lo que procede estimar el recurso devolviéndose al Tribunal Económico Administrativo para que se pronuncie sobre las alegaciones de la recurrente.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA
Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Cuarta
C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004
33009730
NIG:28.079.00.3-2023/0014528
Procedimiento Ordinario 168/2023
Demandante:D./Dña. Aida
PROCURADOR D./Dña. ANA BELEN GOMEZ MURILLO
Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH
Sr. ABOGADO DEL ESTADO
Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. CARLOS VIEITES PEREZ
SENTENCIA Nº 133/2025
Presidente:
D. CARLOS VIEITES PEREZ
Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ
D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO
D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

En Madrid a 14 de marzo de dos mil veinticinco
Visto por la Sala, formada por los Magistrados recogidos en el margen, el recurso núm. 168/2023 interpuesto por la representación procesal de Dña. Aida contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2022, que desestimó la reclamación administrativa núm. NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación (N° de liquidación: NUM001) dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2019 , siendo la cuantía de 17.641,79 euros.
Habiendo sido parte demandada la Administración del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.- Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Administración demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.
TERCERO. -Se recibió el pleito a prueba con el resultado que obra en autos y no hubo trámite de conclusiones.
CUARTO.- Con fecha 4 marzo del año en curso se celebró el acto de deliberación votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.
Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Carlos Vieites Pérez, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2022, que desestimó la reclamación administrativa núm. NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación (N° de liquidación: NUM001) dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2019, siendo la cuantía de 17.641,79 euros.
El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la resolución recurrida se pronuncia sobre la conformidad a Derecho de la liquidación impugnada, en particular, en lo que se refiere al importe de la deducción por doble imposición internacional por las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.
Recoge la resolución recurrida:" ... *La regularización practicada consistió, en síntesis, en la minoración del importe de la deducción por doble imposición internacional por las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero por considerar la Administración que parte de los rendimientos obtenidos en Alemania están exentos de tributación de conformidad con el artículo 7.p) 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 (en adelante Ley del IRPF), por lo que el único importe sometido a tributación en España es de 260.624,63 euros correspondiendo a ese importe los impuestos pagados en Alemania por importe de 85.824,71 euros, importe que será el que pueda deducirse por la doble imposición internacional y no el declarado."*
Para resolver la cuestión controvertida se remite al art. 80 de la Ley del IRPF; y a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 24 de julio de 2009 (V1747-09).
Entiende el TEAR, que del análisis de la documentación, es aplicable la exención recogida en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, este Tribunal considera que solo será aplicable la deducción por doble imposición internacional, tal y como afirma la Oficina Gestora, por la parte del impuesto satisfecho en Alemania correspondiente a los ingresos declarados como no exentos, ya que la parte de la retribución percibida por importe de 180.000 euros directamente no tributa en España, por lo que no se produciría la doble imposición sobre dicha cuantía. En consecuencia, se desestiman las pretensiones alegadas por la parte reclamante.

SEGUNDO.- Por su parte el recurrente, en síntesis, fundamenta su demanda en que:
Prestó sus servicios para la empresa Airbus Defence and Space GMBH en Múnich hasta que fue despedida el 31 de agosto de 2018. Como indemnización por dicho despido, percibió la cantidad de 440.624,63 euros brutos; dimanante del percibo de dicho concepto y cantidad se abonaron en el país de origen, Alemania, impuestos asimilables al IRPF por la cantidad de 145.099,40 euros.
El art. 80 de la ley del IRPF no contempla la deducción de una cantidad hipotética en el país de origen (Alemania) estimada por el país de residencia (España) en base a parámetros existentes en este último, sino que únicamente hace referencia a los importes efectivamente satisfechos en el extranjero o a la base liquidable gravada en España. Es decir, a lo que efectivamente se pagó en el extranjero en comparación con lo que se habría de pagar en España. Y de esos importes, tomar el menor.
Lo que está haciendo aquí la AEAT es extrapolar el contenido particular de un artículo de una Ley para aplicar una norma española a la normativa alemana, cuando lo único que se puede tener en cuenta es lo efectivamente pagado o gravado en el extranjero, no en España.
Lo que está diciendo en este caso la Agencia Tributaria es: como en España existe una exención, vamos a imponer la misma exención a la normativa alemana unilateralmente, como si fuera la española, ignorando completamente lo efectivamente pagado según la normativa tributaria alemana y sustituyéndolo (reduciéndolo) por como la AEAT entiende que tiene que aplicarse dicha normativa alemana.
Esto no tiene ningún sentido. La normativa del Articulo 80 LIRPF es clara, y a ella se debe estar, no pudiendo la Agencia Tributaria interpretarla de forma arbitraria como en este caso.
Si un concepto está no sujeto a tributación, efectivamente no podrá hablarse de, conforme exige el Art. 80 LIRPF, *"un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto".* Si no está sujeto a imposición el concepto, no puede haber impuesto análogo. Pero si, de ese concepto, en España una cuantía determinada está exenta (o su cuota es lógicamente distinta) y en el país de percepción, no lo está, (o si en España ese impuesto es progresivo y en el país de percepción no, o viceversa, o si su gravamen tiene una deducción aquí y allí no, etc.) sí que será un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, pero con distinta fórmula de tributación, y este concepto de distinta tributación es el que no se distingue en el Art 80 LIRPF, y por consiguiente nosotros no podemos distinguirlo. El objeto de su Reclamación Económico-Administrativa era la errónea y arbitraria interpretación del artículo 80 LIRPF por parte de la AEAT, en el sentido de que no puede ésta interpretar a su antojo la normativa alemana para determinar lo que debiera pagar esta parte en Alemania, modificando de esta manera la cantidad correspondiente al artículo 80.1.a) LIRPF. Por lo que estamos ante una grave incongruencia omisiva.
Asimismo, entiende que la liquidación es nula por cuanto no aplica el principio de regularización íntegra al hacer una nueva liquidación modificando únicamente lo que va en su beneficio, como es reducir el importe a deducir, sin tener en cuenta que existen otras deducciones que, si bien el contribuyente no se aplicó, tenía derecho a ellas.
La primera de estas deducciones es la mencionada por el TEAR y recogida en el artículo 7.p) LIRPF, referente a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Toda vez que se cumplen los requisitos recogidos en dicho artículo, correspondería la aplicación de la deducción de 60.100 euros anuales sobre dichas rentas.
La segunda de estas deducciones es la recogida en el artículo 18.2 LIRPF, por la que deberá reducirse en un 30% el rendimiento íntegro cuando el periodo de generación de dicho rendimiento sea superior a dos años. Al tratarse los rendimientos obtenidos de una indemnización por extinción del contrato de trabajo, el periodo de generación debe entenderse como el de los años de servicio del trabajador, que en este caso es desde 1988 hasta 2.018.
El principio de regularización íntegra se trata de un Principio General del Derecho construido a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como por ejemplo la sentencia de 13 de noviembre de 2019 (Recurso de casación 1675/2018) o STS 1250/2020, 2 de octubre de 2020.
Este principio supone que, cuando la AEAT procede a girar una liquidación al contribuyente por, como en este caso, supuestamente haber aplicado mal una deducción, no puede llevar a cabo dicha regularización únicamente en lo que le beneficia, sino que debe aplicar también lo que beneficie al contribuyente.
Dicho principio deriva del principio de seguridad jurídica y de la prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración. Y se remite a la STS de 2 de octubre de 2020, en apoyo de sus pretensiones.
Y termina solicitando:" *... dictar sentencia por la que se revoque y declare nula la resolución de 21 de diciembre de 2022 sobre reclamación NUM000 del TRIBUNAL ECONOMICO*

ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, así como se revoque y declare nula la liquidación provisional de la AEAT impugnada, con nº de referencia NUM002 por ser contraria al Ordenamiento, con las consecuencias inherentes".

TERCERO.- Por su parte la Administración demandada, entiende que no hay incongruencia ya que cumple la Resolución aquí combatida con el requisito de la congruencia tal y como ha sido interpretado por la Jurisprudencia que en sentido negativo ha dicho que no requiere el pronunciamiento sobre todas las alegaciones concretas formuladas con tal que el órgano resuelva sobre la pretensión de la parte, aunque sea genéricamente. Y se remite la Sentencia del TS de 20 de octubre de 2005, en apoyo de su argumento, y a la Sentencia del TS de fecha 15 de marzo de 2011.
Respecto del fondo de la cuestión, se remite al fundamento de derecho que se ocupa de la materia, el quinto, en el que recoge la conexión que existe en el caso que invoca la Resolución del TEAR recurrida, de que se ocupaba la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 24 de julio de 2009 (V1747-09), y en el que nos encontramos es que excluye la aplicación de la exención por doble imposición internacional, la procedencia de otra exención, que en el caso planteado era por rendimiento obtenidos en el extranjero, y en el nuestro lo es por indemnización. La analogía es evidente.
Pero es que, si los argumentos expuestos no fueran suficientes, la actuación de la actora entra de lleno dentro de lo que es un supuesto de desviación procesal, en lo que se refiere a la invocación ex novo de la procedencia de aplicación de las exenciones del art. 7 p) y 18.2 LIRPF, cuestiones no planteadas en vía administrativa.
Y termina solicitando la desestimación del recurso.

CUARTO.- La cuestión controvertida se centra en la aplicación del art 80 de la Ley del Impuesto de la Renta de Personas Físicas, el cual establece:" ***Deducción por doble imposición internacional.***
1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:
a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.
2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.
3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .
La Oficina Liquidadora, entiende que la deducción recogida en ese art. permite hacer valer en España los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a rentas incluidas en la declaración española.
Según la documentación aportada en contestación al requerimiento, en el ejercicio 2019 obtuvo en Alemania rendimientos del trabajo sujetos a tributación por un importe bruto de 440.624,63 euros, debiendo pagar en origen impuestos por importe de 145.099,42 euros.
Sin embargo, conforme al artículo 7.e) de la Ley del IRPF, en España están exentas de tributación las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con el límite máximo de la cantidad de 180.000 euros.
Acogiéndose a la normativa expuesta anteriormente, tributa en España por el importe de 260.624,63 euros, esto es, éste es el único importe sometido a doble tributación en Alemania y en España, ya que 180.000 euros se consideran exentos en España. Por tanto, por esos 260.624,63 euros le corresponden unos impuestos pagados en Alemania por importe de 85.824,71 euros, que será el importe que pueda deducirse en la casilla 0588 por la doble imposición internacional, al ser dicho importe inferior al resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.
Ahora bien el TEAR, no se ha pronunciado sobre las alegaciones planteadas en el propio recurso, que no son respondidas; por lo que hay incongruencia omisiva entre lo solicitado en la

reclamación y lo resuelto, por cuanto lo que se alegó , en la reclamación económico administrativa, fue un error en la aplicación del artículo 80 LIRPF por parte de la AEAT, y en la resolución del TEAR se trajo a colación lo dispuesto en el artículo 7.p LIRPF, que trata de una deducción que la recurrente no ha intentado aplicar, ni se ha discutido sobre ella.
Lo que la demandante solicitó en su Reclamación Económico-Administrativa, era la errónea y arbitraria interpretación del artículo 80 LIRPF por parte de la AEAT, en el sentido de que no puede ésta interpretar a su antojo la normativa alemana para determinar lo que debiera pagar esta parte en Alemania, modificando de esta manera la cantidad correspondiente al artículo 80.1.a) LIRPF. Haciendo la resolución de la Agencia Tributaria alusión al art. 7 e) de la LIRPF; no al art 7p), como en cambio hizo el TEAR.
Sin embargo, ninguna mención se hizo a los argumentos del recurrente en la reclamación en la resolución del TEAR.
Por lo tanto, estamos ante un supuesto de incongruencia omisiva en vía administrativa, debiéndose tener en cuenta que el art. 88 de la Ley 39 /2015, establece: *"...1. La resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo."*
Y conforme a lo establecido en el art 237 de la Ley General Tributaria:
"Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.
1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante."
Y según el art. 239, del mismo texto legal: "
1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales."
Por lo tanto, como ya hemos adelantado estamos ante un supuesto de incongruencia omisiva al no haberse pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, sobre las cuestiones deducidas por el recurrente en la reclamación económico administrativa presentada.
Por lo que procede estimar el recurso devolviéndose al Tribunal Económico Administrativo para que se pronuncie sobre las alegaciones de la recurrente.

QUINTO.- De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este proceso a la administración demandada.
No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 2.000 euros, más la cantidad que en concepto de IVA corresponda.
Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, y por cuanto antecede

FALLAMOS
Que debemos estimar y estimamos, el recurso interpuesto por la representación procesal de Dña. Aida contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2022, que desestimó la reclamación administrativa núm. NUM000; interpuesta contra el acuerdo de liquidación (N° de liquidación: NUM001) dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2019, siendo la cuantía de 17.641,79 euros. La cual revocamos por no ser la misma ajustada a derecho, siendo procedente devolver el expediente al Tribunal Económico Regional de Madrid, para que se pronuncie sobre las alegaciones que realizó la demandante en la reclamación económica administrativa; con imposición de las costas causadas a la administración demandada por la estimación del recurso con el límite establecido en el último fundamento jurídico.
La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.
Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.
Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).