

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia 28 de enero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 636/2019

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Trabajadores contratados nuevamente. Desvinculación de la empresa. El debate planteado se circunscribe pues a determinar si se halla o no exenta la indemnización percibida por el recurrente en el ejercicio 2012, derivada de la extinción de su relación con el grupo de comunicación, atendiendo a si se ha producido su efectiva desvinculación con la entidad dentro del periodo de los tres años siguientes. La norma de aplicación exige la "efectiva desvinculación del trabajador de la empresa" a fin de obtener la exención del impuesto, lo que en el caso planteado reduce el debate a una cuestión probatoria, operando la presunción *iuris tantum* de que no se produce tal desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste presta nuevamente servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada. El TEAC estimó que el sujeto pasivo entró a prestar servicios para la mercantil en 1976, mediante relación laboral común y en 1991 es promocionado al cargo de director general de otra sociedad perteneciente al grupo, quedando en suspenso la anterior relación laboral común iniciarse una nueva de carácter especial, de alta dirección. En 2010 esta relación laboral de alta dirección finalizó al ser promovido el contribuyente a consejero delegado a otra entidad del grupo, articulándose esa nueva relación mediante un contrato de arrendamiento de servicios de carácter mercantil, manteniéndose la suspensión de aquella inicial relación laboral común. En 2012 se extingue aquella relación mercantil de arrendamiento de servicios al tiempo que se extingue la relación laboral ordinaria que se encontraba suspendida desde 1991. La mercantil reconoció la improcedencia del despido, abonándose al sujeto pasivo una indemnización de 1.617.756,00 euros. Considera la Administración que los hechos expuestos permiten deducir que no se produjo la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa que exige art. 7.e) Ley IRPF, a fin de poder obtener la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador percibida, operando a tal efecto la presunción *iuris tantum*, y sin que se hubiere articulado por el recurrente prueba en contrario, a saber, que mantuvo una vinculación profesional con la empresa en los años posteriores a su cese, siendo el interesado quién ha de acreditar los hechos constitutivos para ello y en este caso el recurrente no ha logrado enervar la presunción derivada del hecho de que, tras su cese como consejero delegado, el 30 de noviembre de 2012, con extinción de la relación laboral que se hallaba suspendida, es nombrado consejero y presidente no ejecutivo de una entidad del grupo de comunicación., al no haber acreditado que la actividad desarrollada no guardaba relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en el grupo empresarial. Considera la Sala que los argumentos que vierte el recurrente en apoyo de su pretensión, no son más que una reiteración de los expresados en vía de revisión, motivo por el cual procede confirmar lo resuelto por el TEAC, debiendo en este estadio de la argumentación precisar que ni nos hallamos ante pequeños y puntuales trabajos realizados por el actor tras su cese, como así lo demuestran las cantidades que percibe en los ejercicios siguientes, ni ha logrado demostrar que no guardase relación directa o indirecta alguna con las que desempeñaba con anterioridad, a la vista de su contenido funcional y responsabilidades asumidas, siendo indiferente a estos efectos que su nombramiento no se produjera a instancias del grupo empresarial sino de los socios minoritarios. El propio contribuyente consideró que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarada como rendimiento por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, de tal modo que cuando regulariza la Administración se limita, ante la falta de retención, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo [Vid., entre otras, STS de 4 de marzo de 2022, recurso n.º 6584/2020]. Cuando la Administración regulariza la cantidad recibida, no

Síguenos en...



adiciona cantidad alguna, se limita a exigir la obligación tributaria al perceptor del rendimiento, sujeto pasivo del impuesto, y no es objeto de controversia que la entidad empleadora no efectuó la correspondiente retención por el IRPF al considerar, igual que el recurrente, que la indemnización se hallaba exenta, de manera que no se produce ningún enriquecimiento injusto de la Administración. En cuanto a la sanción impuesta hemos de rechazar que el actor hubiere puesto en conocimiento de la Administración tributaria hechos y elementos con trascendencia tributaria para determinar el hecho imponible, ya que la omisión en la declaración del rendimiento obtenido constituye un caso claro de negligencia y se trata de la conducta de quien no ha tomado el cuidado y la atención exigibles para la presentación de la declaración de forma completa, habiendo existido, como mínimo, negligencia a la hora de confeccionar su declaración de IRPF, puesto que no declaró conscientemente la indemnización obtenida y por tanto el acuerdo sancionador da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, y, por tanto, ha quedado acreditada la culpabilidad en la conducta del interesado, que al no haber declarado la indemnización percibida, entra en juego la presunción *iuris tantum* que no puede enervar al mantener su relación con el grupo empresarial nada menos que como presidente y consejero, lo cual pone de manifiesto una intención de reducir la carga fiscal.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000636/2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09631/2019

Demandante: Salvador

Procurador: JAVIER PEREZ-CASTAÑO RIVAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiocho de enero de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 636/2019 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador de los Tribunales Sr. Pérez-Castaño Rivas, actuando en nombre y representación de D. Salvador frente a la Resolución del TEAC de 11 de marzo de 2019, por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación y sanción derivada, en relación con el IRPF, ejercicio 2012.

Siendo parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La parte actora interpuso ante esta Sala, con fecha 8 de julio de 2019, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del

Síguenos en...



proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.-Formalizó la demanda mediante escrito presentado el 19 de noviembre de 2019, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando:

«...dicte sentencia por la que estimando las pretensiones de esta parte, declare, total o parcialmente, la nulidad y/o anule y/o revoque dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 y, consecuentemente, declare, total o parcialmente, la nulidad y/o anule y/o revoque la liquidación provisional y el acuerdo de imposición de sanción emitidos por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012 del hoy recurrente.»

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 13 de febrero de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso, con expresa imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.-Admitido el pleito a prueba y practicada la propuesta; tras la presentación por las partes de escrito de conclusiones, se declaró concluso y se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo el día 22 de enero de 2025.

QUINTO.-La cuantía de este recurso asciende a 614.378,68 euros.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Dña. CARMEN ÁLVAREZ THEURER, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El presente recurso se interpone frente a la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, de 11 de marzo de 2019, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas. interpuestas contra las resoluciones de la AEAT, de 3 de julio de 2015 y 7 de diciembre de 2015, por las que se practican liquidación provisional y se impone sanción por comisión de infracción tributaria, por el IRPF del ejercicio 2012.

Los antecedentes relevantes para enjuiciar la regularización de la que trae causa la resolución impugnada, son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) Con fecha 3 de julio de 2015, la oficina gestora puso término al procedimiento de comprobación limitada, dictando acuerdo por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2012, del que resulta una deuda tributaria de 422.039,53 euros, de los que 384.678,31 euros se corresponden con la cuota tributaria y 37.361,22 euros con los intereses de demora. Se argumenta en aquel acuerdo lo siguiente:

·Entre los ingresos del trabajo obtenidos por el sujeto pasivo aquel ejercicio se encuentra el importe de 741.193,32 euros percibidos como indemnización por extinción de la relación laboral común (1/02/1976 a 18/12/1991), que no declaró el contribuyente por considerarlos exentos del impuesto.

·La Administración considera que sus alegaciones y pruebas aportadas no justifican que se haya producido la efectiva desvinculación de la entidad PRISA RADIO SA, por lo que las cantidades declaradas exentas deben ser incluidas como sujetas en la declaración del IRPF del ejercicio 2012.

b) El 13 de agosto de 2015 el hoy recurrente presentó escrito solicitando se tuviera interpuesta ante este Tribunal, "per saltum", reclamación económico-administrativa.

c) Con fecha 7 de diciembre de 2015 de dicta resolución sancionadora imponiéndose al contribuyente sanción pecuniaria de importe 192.339,15 euros, al considerarse que la actuación de éste en lo que hace a la exención de esas rentas incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 LGT).

d) El 29 de diciembre de 2015 el sujeto pasivo presentó escrito solicitando que se tuviera por interpuesta ante este Tribunal, "per saltum", reclamación económico-administrativa contra la resolución sancionadora.

e) Dichas reclamaciones son desestimadas por resolución del TEAC, de fecha 11 de marzo de 2019, la cual es objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.-Manifiesta el recurrente de forma sucinta los motivos que, a su juicio, han de conducir a declarar la nulidad del acuerdo de liquidación impugnado:

(i) Procedencia de la calificación como exenta del IRPF a la indemnización percibida por esta parte en el ejercicio 2012.

(ii) Improcedente utilización de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la situación tributaria de esta parte por la cuestión objeto de debate.

(iii) Regularización parcial y sesgada: la oficina de gestión tributaria debería haber requerido al pagador la justificación de la omisión del deber de retener sobre los rendimientos del trabajo satisfechos y, en todo caso, debería haber reconocido el derecho de esta parte a deducirse la retención que debería haber sido practicada por aquél.

(iv) Improcedente iniciación del procedimiento sancionador y emisión de la propuesta de imposición de sanción al unísono que la propuesta de liquidación. Nulidad de pleno derecho del acuerdo de imposición de sanción impugnado.

(v) Improcedencia del acuerdo de imposición de sanción con base en la ausencia de culpabilidad en la conducta desplegada por la parte actora. Concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios en la medida en que la actuación de esta parte respecto de la cuestión regularizada se encuentra amparada en una interpretación razonable de la norma que no puede entenderse clara y de directa aplicación.

(vi) El acuerdo de imposición de sanción impugnado es nulo de pleno derecho por carecer de la debida motivación de la culpabilidad del recurrente. Directa violación de lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a la obligación de motivar y justificar la concurrencia de la necesaria "culpabilidad" en la conducta del sujeto pasivo.

TERCERO.-Alteraremos, por razones lógicas, el análisis de los motivos impugnatorios planteados por la parte recurrente, abordando en primer lugar las alegaciones de la demanda sobre la pretendida nulidad de la liquidación, por inadecuación del procedimiento.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que el procedimiento de comprobación limitada viene regulado en los arts. 136 a 140 de la Ley General Tributaria, estableciendo el primero de ellos:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

Mediante la comunicación del requerimiento de fecha 9 de marzo de 2015, se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, en el que se dice expresamente: "El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Verificar la legalidad de la indemnización declarada como exenta por despido o cese del trabajador regulada en el art 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF (BOE del 29), y art.1 del su Reglamento (RD 439/2007 , de 30 de marzo, BOE del 31) en el ejercicio 2012."

En dicho requerimiento, en relación con la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012, se expresa que se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá aportarse la documentación que al efecto se indica.

En la resolución con liquidación provisional de 3 de julio de 2015, se indica que "Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional."

Pues bien, puede apreciarse. del contenido de la liquidación provisional de referencia, que ésta se ajusta a los límites del art. 136 de la Ley General Tributaria, por lo que concluye, en síntesis, que las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario no justifican que se haya producido su efectiva desvinculación de la entidad PRISA RADIO SA, por lo que las cantidades declaradas exentas deben ser incluidas como sujetas en la declaración del IRPF del ejercicio 2012.

A la vista de las actuaciones practicadas por la Administración, obrantes en el expediente, entiende esta Sala que aquélla no excedió de los límites de una comprobación limitada, toda vez que, tal y como recoge el precepto transcrito, el procedimiento de comprobación limitada alcanza al examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

Por tanto, no sólo permite el examen de los requisitos formales de los documentos, sino que también permite analizar los justificantes presentados o los que se requieran al efecto de los datos consignados por la recurrente, y así es como procedió la Administración al valorar los justificantes de los datos consignados, sin que ello determine que procediera el examen de la contabilidad de la sociedad.

Así pues, procede desestimar el presente motivo impugnatorio.

CUARTO.-En relación con los motivos impugnatorios atinentes al fondo de la liquidación impugnada, manifiesta en primer lugar el recurrente en su demanda que no es correcta la resolución impugnada, pues el TEAC señala que el requisito del artículo 1 del Real Decreto 439/2007 es una presunción "iuris tantum", si bien considera la parte que no se encuentra recogida en el texto legal (art. 7.e. de la Ley 35/2006) por lo que podría suponer una extralimitación contraria a los principios de reserva de ley y jerarquía normativa si no se interpreta de conformidad con los mismos.

Pues bien, el artículo 7.1 e) de la LIRPF establece que estarán exentas:

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

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que,

en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros."

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto 439/2007 dispone:

"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 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades."

El presente motivo de impugnación ha de ser rechazado, a la luz de lo que ha resuelto el Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de marzo de 2022 -recurso de casación núm. 4921/2020-, que fija como criterio interpretativo en su FD Cuarto, lo 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."

CUARTO.-A continuación, plantea el recurrente la improcedencia de la calificación como no exenta en el IRPF, de la indemnización percibida en el ejercicio 2012.

El debate planteado se circunscribe pues a determinar si se halla o no exenta la indemnización de 741.191,32 euros percibida por el recurrente en el ejercicio 2012, derivada de la extinción de su relación con el grupo Prisa S.A., atendiendo a si se ha producido su efectiva desvinculación con la entidad dentro del periodo de los tres años siguientes.

En este orden de consideraciones, hemos de destacar la STS de 4 de marzo de 2022 - Recurso: 4921/2020- a la que remite la STS de la misma fecha - Nº Recurso: 6584/2020- que expresan lo siguiente:

"Descartada la circunstancia de que el artículo 1 del Reglamento IRPF infrinja el principio de reserva de ley, resulta crucial despejar la distribución de la carga de la prueba que, a su vez, entendemos íntimamente relacionada con la categoría o, si se prefiere, la naturaleza de la desvinculación exigida -insistimos-, implícitamente por la ley, explícitamente por el reglamento.

Bajo el prisma del artículo 105.1 LGT, cabe concluir que los hechos constitutivos para disfrutar de la exención corresponde demostrarlos al contribuyente. Es decir, a estos efectos, resulta indiscutible que tendrá que justificar su despido o el cese en la empresa, así como la propia percepción de la indemnización correspondiente.

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,

Síguenos en...

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."

La norma de aplicación exige la "efectiva desvinculación del trabajador de la empresa" a fin de obtener la exención del impuesto, lo que en el caso planteado reduce el debate a una cuestión probatoria, operando la presunción *iuris tantum* de que no se produce tal desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste presta nuevamente servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada.

La resolución con liquidación provisional de 30 de junio de 2015, en los hechos y fundamentos de derecho que la motivan, expresa lo siguiente:

"2) En su caso, el certificado que acompaña, señala el cese como Presidente Ejecutivo y Consejero Delegado solidario el 3 de octubre de 2010, y el nombramiento como Presidente no ejecutivo en la misma fecha 2010, con posterioridad a esta fecha, usted percibe retribuciones de la misma empresa en 2011 como empleado por cuenta ajena (496840,76 euros clave A) y como Consejero (262275,00 euros clave E), en 2012, vuelve a tener retribuciones como empleado por cuenta ajena (1364246,77 euros clave A), y los rendimientos del trabajo exentos por despido del trabajador (741191,32 euros) objeto del presente expediente. Posteriormente se han declarado. Año 2013: Importes sujetos por actividad profesional: 150.000,00 euros.

Año 2014: Importes sujetos por actividad profesional : 290.042,33 euros.

- 3) Además, dejando aparte los problemas de actualización de la página web de Prisa Radio sa que señala en sus alegaciones, usted consta como Consejero y como Presidente de la citada empresa en la información publicada en el Registro Mercantil de Madrid: Fecha de nombramiento 30/04/2014. Duración 30/04/2020.

- 4) En el punto 4.2.e) de sus alegaciones, compara usted su situación con la de un trabajador despedido que pasara a trabajar para una segunda empresa y posteriormente elaborase puntualmente un informe para su antigua empresa. Pues bien, como hemos señalado anteriormente, lo importante, lo que debe ser objeto de discusión, no es si el tipo de vinculación con la empresa (laboral o mercantil) ha cambiado, ni si su función en la empresa ha cambiado o no a raíz del despido. Lo importante es determinar si tras el despido se ha producido o no una desvinculación efectiva de la empresa. Eso es lo que establece el artículo 1 del Reglamento. Para ello, este artículo establece una presunción que admite prueba en contrario, pero lo que debe ser objeto de prueba, repetimos, es si tras el despido se ha producido o no una desvinculación efectiva de la empresa.

- En su ejemplo, el trabajador podría deshacer la citada presunción mediante la aportación de las pruebas que justificasen la citada desvinculación. En su caso, esta Administración entiende que no ha aportado pruebas suficientes que lo justifiquen (En el mismo acto en que es cesado, es nombrado con otro cargo (en 2010 según la certificación aportada) y la indemnización declarada exenta se produce en el año 2012 , parece que en el momento de su alta al Convenio Especial de la Seguridad Social, manteniendo su puesto de Presidente Y Consejero hasta el año 2020 al menos).

- Por todo lo anterior, la Administración considera que sus alegaciones y pruebas aportadas no justifican que se haya producido la efectiva desvinculación de la entidad PRISA RADIO SA, por lo que las cantidades declaradas exentas deben ser incluidas como sujetas en la declaración del IRPF del ejercicio 2012."

Por su parte, la resolución del TEAC impugnada recogía los siguientes hechos, no negados por la parte recurrente: "el sujeto pasivo entró a prestar servicios para la mercantil PRISA RADIO, S.A. en fecha 1/02/1976, mediante relación laboral común. En 1991 es promocionado al

cargo de Director General de Sociedad Española de Radiodifusión SA (perteneciente al Grupo Prisa), quedando en suspenso la anterior relación laboral común iniciarse una nueva de carácter especial, de alta dirección. En 2010 esta relación laboral de alta dirección finalizó al ser promovido el contribuyente a Consejero Delegado de la entidad UNIÓN RADIO, S.A. (perteneciente al Grupo Prisa), articulándose esa nueva relación mediante un contrato de arrendamiento de servicios de carácter mercantil, manteniéndose la suspensión de aquella inicial relación laboral común.

- Por lo que hace al ejercicio 2012 que ahora nos ocupa, en fecha 30/11/2012 se extingue aquella relación mercantil de arrendamiento de servicios que traía causa del contrato celebrado el 15/02/2010, al tiempo que se extingue la relación laboral ordinaria que se encontraba suspendida desde 1991. La mercantil reconoció la improcedencia del despido, abonándose al sujeto pasivo una indemnización de 1.617.756,00 euros, que se desglosa en los siguientes conceptos:

741.191,32 euros de indemnización por la extinción de la relación laboral común atendiendo al periodo comprendido de 1976 a 1991 en el que el sujeto pasivo prestó servicios bajo una relación laboral común, y

876.564,68 euros de indemnización por la extinción de la relación mercantil, distinguiéndose: 527.814,68 euros por la extinción propiamente de la relación mercantil, 116.250 euros por la indemnización por preaviso y 232.500 euros por la celebración de un pacto de no competencia. Cesado como Consejero Delegado el 30/11/2012, el contribuyente pasa inmediatamente a ser nombrado Consejero y Presidente no ejecutivo de la firma, declarando el contribuyente en los ejercicios 2013 y 2014 unos ingresos de la actividad profesional satisfechos por el Grupo Prisa de 150.000,00 euros en 2013 y 290.042,33 euros en 2014. Así, en la información publicada por el Registro Mercantil consta el sujeto pasivo como Consejero y Presidente de la firma con una duración en los cargos hasta 30/04/2020."

A la vista de los hechos anteriormente reflejados, resulta que el hoy actor, habiendo sido cesado como Consejero Delegado de UNIÓN RADIO, S.A. (que pertenece al Grupo Prisa), el 30 de noviembre de 2012, de forma simultánea a la extinción de la relación laboral ordinaria suspendida desde 1991, es nombrado en la misma fecha, y, por tanto, sin solución de continuidad, Consejero y Presidente no ejecutivo de Prisa Radio S.A.

En consecuencia, los hechos expuestos permiten deducir que no se produjo la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa que exige el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto, a fin de poder obtener la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador percibida, operando a tal efecto la presunción iuris tantum, y sin que se hubiere articulado por el recurrente prueba en contrario, a saber, que mantuvo una vinculación profesional con la empresa en los años posteriores a su cese.

Como indicaba el Alto Tribunal en las sentencias reseñadas, es el propio interesado en gozar de la exención aludida quién *por mor* del artículo 105.1 LGT, ha de acreditar los hechos constitutivos para ello.

Para apreciar la aludida desvinculación, y precisamente porque nos hallamos ante un concepto jurídico indeterminado, hemos de atender a las particulares circunstancias del caso, y tener en cuenta las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa.

En el supuesto sometido a la consideración de la Sala, el recurrente no ha logrado enervar la presunción derivada del hecho de que, tras su cese como Consejero Delegado, el 30 de noviembre de 2012, con extinción de la relación laboral que se hallaba suspendida, es nombrado Consejero y Presidente no ejecutivo de Prisa Radio S.A., al no haber acreditado que la actividad desarrollada por el Sr. Salvador no guardaba relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en el grupo empresarial.

Los argumentos que vierte el recurrente en apoyo de su pretensión, no son más que una reiteración de los expresados en vía de revisión, motivo por el cual procede confirmar lo resuelto por el TEAC, debiendo en este estadio de la argumentación precisar que ni nos hallamos ante pequeños y puntuales trabajos realizados por el actor tras su cese, como así lo demuestran las cantidades que percibe en los ejercicios siguientes, ni ha logrado demostrar que no guardase relación directa o indirecta alguna con las que desempeñaba con anterioridad, a la vista de su contenido funcional y responsabilidades asumidas, siendo indiferente a estos efectos que su nombramiento no se produjera a instancias de Grupo Prisa sino de los socios minoritarios.

En virtud de lo expuesto, no procede sino confirmar en este punto la resolución recurrida y rechazar la exención pretendida.

QUINTO.-A continuación, plantea el recurrente que la actuación de la Oficina de Gestión es parcial y sesgada en el sentido de que al mismo tiempo que se defendía que la indemnización

percibida por el actor quedaba sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debería haberse reconocido su derecho a deducirse las retenciones que debieron ser satisfechas por el pagador de los rendimientos.

En este estadio de las argumentaciones, hemos de recordar que las SSTs de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005) y 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. unif. doctrina 331/2006), señalan en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 que *"El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto 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"*.

Por lo demás, así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTs de 17 de abril de 2017 -rec. 785/2016- y de 19 de julio de 2017 -rec. 2565/2016) que rectamente entendidas, impiden el derecho del perceptor de unos rendimientos, como aquí ocurre, a deducir la retención que debiera haberle sido practicada por el pagador, pues ese derecho hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que fue seguido por la Administración tributaria.

Criterio este ratificado por la reciente STS de 20 de septiembre de 2023 (rec. 1321/2023), a la que siguen las de 28 de septiembre de 2023 (rec. 2226/2020) y 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) que precisa que la jurisprudencia contenida en las Sentencias de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. 4366/2005) y de 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. 331/2006):

"(...) cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-:

"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, respecto de la obligación principal ni se ve alterada esta 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.

Históricamente asistimos a un esfuerzo legislativo, no siempre con el acierto deseable, dirigido a esclarecer tanto la cuantificación del impuesto como el contenido de las relaciones tributarias surgidas cuando se produce el cumplimiento parcial o el incumplimiento de las retenciones e ingresos a cuenta, y procurar una mejor gestión del impuesto en el concreto supuesto de las "devoluciones de oficio" en las retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Así entre los mecanismos utilizados se encuentra la llamada elevación al íntegro,

con el establecimiento de presunciones, de distinto alcance, aplicables a veces sólo por la Administración Tributaria, a veces también por el obligado tributario.

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "El perceptor de cantidades 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 importe inferior al debido, 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 art. 99.5 de la LIRPF, posee un contenido semejante:

(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). (...)

Por último, añadir a lo dicho anteriormente sobre la distinción entre obligación principal y la obligación de retener, la consolidada doctrina jurisprudencial que, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal. Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento -excepto respecto de las cantidades satisfechas por el sector público-. (...)

Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto, como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción.

Pues bien, en nuestro caso, el propio contribuyente consideró que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarada como rendimiento por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, de tal modo que cuando regulariza la Administración se limita, ante la falta de retención, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia sentada por el Alto Tribunal.

Y ello, sin perjuicio de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, lo que resulta jurídicamente irrelevante para modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF.

Así, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en las sentencias reseñadas, cuando la Administración regulariza la cantidad recibida, no adiciona cantidad alguna, se limita a exigir la obligación tributaria al perceptor del rendimiento, sujeto pasivo del impuesto, y no es objeto de controversia que la entidad empleadora no efectuó la correspondiente retención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al considerar, igual que el recurrente, que la indemnización se hallaba exenta, de manera que no se produce ningún enriquecimiento injusto de la Administración.

SEXTO.-Finalmente, en lo relativo al acuerdo sancionador aduce la parte recurrente una serie de defectos procedimentales cometidos en el procedimiento sancionador.

En primer lugar, afirma el recurrente que el procedimiento sancionador se inició a la vez que se dictaba la propuesta de liquidación provisional, lo que supone una directa violación del principio de presunción de inocencia.

Este motivo también ha de ser rechazado a la luz de las SSTs de 23 de julio de 2020 (rec. 1993/2019) y 1 de octubre de 2020 (rec. 2935/2019) las cuales han declarado:

a) Que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria - que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.

b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.

c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.

SÉPTIMO.-Se opone, a continuación, la improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de culpabilidad, al ampararse su conducta en una interpretación razonable de la norma.

Alega la parte recurrente que la regularización llevada a cabo no puede acarrear la imposición de sanción tributaria alguna, actuando con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en la medida en que su actuación se basó en una interpretación razonable de la normativa aplicable.

Además de las improcedentes alusiones de la demanda a la Inspección de Tributos, a las cotizaciones sociales realizadas por esa parte durante toda su vida laboral y al Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación, las alegaciones vertidas por la parte actora resultan insuficientes para justificar la exoneración de la culpabilidad al ampararse en una interpretación razonable de la norma.

Además de las improcedentes alusiones de la demanda a la Inspección de Tributos, a las cotizaciones sociales realizadas por esa parte durante toda su vida laboral y al Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación, las alegaciones vertidas por la parte actora resultan insuficientes para justificar la exoneración de la culpabilidad por ampararse en una interpretación razonable de la norma.

El artículo 179.1º d) LGT exonera de responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose, entre otros supuestos, que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Hemos de rechazar que el actor hubiere puesto en conocimiento de la Administración tributaria hechos y elementos con trascendencia tributaria para determinar el hecho imponible, pues ni tan siquiera incluyó en su declaración del IRPF la indemnización por despido ascendente a 741.191,32 euros, y ello, a pesar de que, con posterioridad, hubiere seguido obteniendo rendimientos procedentes del mismo grupo empresarial -lo que impidió que pudiera dicha parte acreditar su efectiva desvinculación con la empresa-, circunstancia en la que el sancionado pretende sustentar la ausencia de negligencia por su parte.

En definitiva, la parte sancionada no ha logrado justificar haber actuado diligentemente, amparándose en una interpretación razonable de la norma como se pretende, que en modo alguno ha explicitado ni argumentado.

OCTAVO.-Al órgano competente para sancionar, que tiene atribuida la potestad sancionadora, le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

Tiene declarado el Tribunal Supremo (STS de 21 de diciembre de 2017 -rec. 1347/2016-), que la exigencia de motivación no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la

Síguenos en...



tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

El órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conducta que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT, apartados 2 y 3, constituyendo una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cual es la presunción de inocencia.

Como recuerda la STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016), no se puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, pues ello equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales del infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Ahora bien, también ha declarado que, aunque, aisladamente, ninguna de esas razones resulte suficiente para justificar la culpabilidad, es preciso determinar si, no obstante, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [STS de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. Pues cabe recordar que nuestra jurisprudencia, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido (conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta, inexistencia de oscuridad de la norma, importancia de la empresa, inexistencia de causa excluyente de la responsabilidad). Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de

dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria (STS de 12 de julio de 2010 -rec. cas. 480/2007 -, antes citada).

A lo que hay que añadir que la motivación de los acuerdos sancionadores no puede ser revisada como si fuera algo aislado y desconectado de las normas tributarias que se consideran infringidas y de las circunstancias fácticas acaecidas (STS de 27 de febrero de 2012 -rec. 340/2010-).

Expuesta la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en relación con los requisitos que debe observar el acuerdo sancionador para entender probada la existencia de culpabilidad en la actuación del obligado tributario, veamos si, en el caso de autos, se cumplen esas exigencias.

La resolución de imposición de sanción motiva ésta en los siguientes términos:

"La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso se aprecia una omisión de la diligencia exigible, ya que la norma excluye de grabar las indemnizaciones por despido vinculadas de manera real y efectiva a la extinción de la relación, por lo que no es aplicable esta exención cuando se extingue un contrato para dar lugar al nacimiento de una nueva relación con la misma empresa, y más en el caso en que el interesado consta como Presidente y Consejero de la misma. Por tanto no se ha actuado con el cuidado y la atención exigibles para la presentación de la declaración de forma completa, sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria."

Pues bien, examinando los términos en que se pronuncia el acuerdo de imposición de sanción no pueden acogerse las objeciones de la demanda sobre la falta de motivación suficiente respecto de la concurrencia del requisito de la culpabilidad, pues el órgano de gestión no se limita a reproducir la regularización practicada, sino que ha valorado los elementos concurrentes en el comportamiento del recurrente, para concluir en la falta de diligencia exigible.

Se añade en el acuerdo sancionador que la omisión en la declaración del rendimiento obtenido constituye un caso claro de negligencia. Es decir, se trata de la conducta de quien no ha tomado el cuidado y la atención exigibles para la presentación de la declaración de forma completa, habiendo existido, como mínimo, negligencia a la hora de confeccionar su declaración de IRPF, puesto que no declaró conscientemente la indemnización obtenida.

No puede afirmarse, por tanto, que la resolución sancionadora contenga meras afirmaciones genéricas, o que haga referencia únicamente a los hechos determinantes de la regularización pues explica, individualizándola, la conducta del demandante y, expone las razones por las que considera que es culpable, lo que deduce a partir de la naturaleza de los hechos mismos.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo sancionador da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, y, por tanto, ha quedado acreditada la culpabilidad en la conducta del interesado.

NOVENO.-En consecuencia, la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio inspeccionado, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003.

Así, consideramos que concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, existiendo culpabilidad por cuanto la no declaración de la indemnización percibida por el recurrente, concurriendo una presunción *iuris tantum* que no puede enervar al mantener su relación con el grupo empresarial nada menos que como Presidente y Consejero, pone de manifiesto una intención de reducir la carga fiscal.

Todo lo cual determina la desestimación del recurso y la confirmación íntegra de la resolución impugnada y de las que trae causa.

DÉCIMO.-La desestimación del recurso conlleva la imposición de las costas causadas a la parte recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,
Por la potestad que nos confiere la Constitución Española, en nombre de S.M. El Rey,

FALLAMOS

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 636/2019 que ha promovido el Procurador de los Tribunales Sr. Pérez-Castaño Rivas,

Síguenos en...



actuando en nombre y representación de D. Salvador frente a la Resolución del TEAC de 11 de marzo de 2019, por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación y sanción derivada, en relación con el IRPF, ejercicio 2012.

CONDENAMOS al recurrente al abono de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

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

Síguenos en...

