

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 757/2025 de 13 Jun. 2025, Rec. 3582/2023

Ponente: González de Lara Mingo, Sandra María.

Nº de Sentencia: 757/2025

Nº de Recurso: 3582/2023

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2025:3503

Se anula la sanción impuesta a quien declaró como exenta su renta del trabajo atendiendo al certificado de empresa y las especiales circunstancias concurrentes

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Interpretación del artículo 179.2 d) LGT en relación con la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF. Cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del artículo 7.p) 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.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJ Castilla-La Mancha, que casa y anula para en su lugar, estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa relativa a la liquidación girada por IRPF anulando la citada resolución únicamente en lo relativo al acuerdo de imposición de sanción.

L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 7 p)
L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 179.2 d)

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 757/2025

Fecha de sentencia: 13/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3582/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/06/2025

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

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 3582/2023

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. 757/2025

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 13 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto constituida por los Magistrados y Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 3582/2023, interpuesto por D. Luis Angel, representado por el procurador D. Luis Legorburo Martínez-Moratalla, y asistido del letrado D. José Miguel Juárez Mulero, contra la sentencia dictada el 7 de marzo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 441/2020.

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 7 de marzo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 441/2020 promovido contra la resolución de 5 de junio de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha, por la que a su vez, se había

desestimado la reclamación-económico administrativa núm. NUM000.

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

«[...] DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo de los autos del procedimiento ordinario número 441/2020 interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Luis Legorburo Martínez Moratalla en nombre y representación de D. Luis Angel contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha de 5-6- 20, por la que se resuelve de manera acumulada desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta, con número de referencia NUM000, que se confirma.

Se condena en costas al recurrente dentro del límite establecido en el último fundamento de derecho».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.El procurador D. Luis Legorburo Martínez-Moratalla, en representación de D. Luis Angel mediante escrito de 28 de abril de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 7 de marzo de 2023.

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

2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 2 de mayo de 2023, habiendo comparecido D. Luis Angel, representado por el procurador D. Luis Legorburo Martínez-Moratalla, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 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 28 de febrero 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 la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que estaban exentas por razón de lo establecido en el art. 7.p) de la LIRPF -sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero-».

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

1.El procurador D. Luis Legorburo Martínez-Moratalla, en representación de D. Luis Angel, 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 que el recurrente había procedido a una interpretación razonable de la norma ya que se limitó a

declarar las bases imponibles, sujetas y exentas, y las retenciones que su empleador le certificó y había declarado previamente a la Administración, todo ello tras cumplir las instrucciones de su empleadora y desplazarse al extranjero para realizar los trabajos que le fueron requeridos. Posteriormente autoliquidó el impuesto siguiendo los datos que la empresa había declarado a la AEAT y, cuando fue objeto de un procedimiento inspector y revisor, solicitó a su empleadora la información de los trabajos en el extranjero -que sólo la empleadora podía mantener al tratarse de trabajos prestados a otras entidades del grupo y, en concreto, a sus respectivos pacientes- y los facilitó a la AEAT y al TEARCLM.

Aduce que, la STS de 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017), en abierta contradicción con el criterio de la DGT, se concluye que los únicos requisitos para la aplicación de esta exención no son otros que efectuar trabajos en el extranjero para una entidad no residente y que dichos trabajos sean de utilidad para dicha entidad y la STS de 20 de junio de 2022 (rec. cas. 3468/2020) en la que, también en contradicción con la doctrina de la DGT, concluyó que los consejeros y administradores de sociedades tienen derecho a aplicar la exención por trabajos en el extranjero como consecuencia del ejercicio de sus funciones ejecutivas.

Destaca que, a juicio de la Sala de Instancia, la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria por aplicación de la referida exención conduce a considerar la conducta del obligado principal como culpable a efectos sancionadores, al no haber sido capaz de acreditar el cumplimiento de los requisitos de la exención en la medida en que nos encontramos ante una controversia probatoria, descartando sin mayor fundamento la interpretación razonable de la norma alegada y refiriendo la posición del recurrente como miembro del consejo de administración como elemento determinante de su culpabilidad.

En el sentir del recurrente, cuando un sujeto pasivo del IRPF autoliquidada su impuesto aplicando la exención del art. 7p) LIRPF sobre la base de los datos que fueron declarados por su pagador y le fueron certificados para la elaboración de dicha autoliquidación, actúa amparado en una interpretación razonable de la norma si, como ocurre en este caso, i) se ha desplazado al extranjero para realizar ciertos trabajos siguiendo las instrucciones del empresario y ii) ha percibido rendimientos por ello.

Afirma que, esta conclusión no se ve alterada por el hecho de que titule el recurrente una participación del 10% en su entidad empleadora -que ningún control le proporciona sobre ésta- o sea miembro de su consejo de Administración, pues, el socio mayoritario, tenía delegadas con todas las funciones ejecutivas de la compañía en el periodo comprobado. Ni una ni otra circunstancia revelan influencia o repercusión alguna del recurrente sobre su trabajo para la entidad, sus desplazamientos al extranjero o sobre el criterio de aplicación de la empresa de las exenciones previstas en la normativa del IRPF.

2. En según termino, para el caso de que por parte del Tribunal se considere correcto el acuerdo sancionador, con carácter subsiguiente, aunque no se ha planteado por el auto de admisión (pero se entiende cubierta por la función revisora casacional), se cuestiona como no ha resuelto el Tribunal Supremo cuál es la base de la sanción que procede imponer en estos casos al retenido en caso de resultar también culpable su conducta.

Expone que, en el que aquí se enjuicia estamos ante un solo impuesto (IRPF) y una sola obligación principal, consistente en el ingreso de la cuota del IRPF, sobre la que se proyecta una distribución de dicha obligación de pago entre dos obligados tributarios mediante la atribución de la obligación accesoria de ingresar la retención, con la consiguiente minoración de la obligación de ingresar a cargo del sujeto pasivo. Estamos por tanto ante deudas tributarias complementarias, cada una con su obligado tributario y referida al tramo de imposición que la normativa le atribuye, de modo que lo que el retenedor ingrese no ha de ingresarlo el obligado principal (art. 23.2 LGT), configuradas

como obligaciones tributarias autónomas (art. 23.1 LGT) y correspondientes a un mismo impuesto (IRPF).

En atención a lo anterior, la literalidad misma del artículo 191 LGT impone que las sanciones giren sobre el importe de la deuda tributaria que debió resultar a ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa del IRPF, de la correcta autoliquidación del tributo por parte de cada uno de los obligados tributarios: el retenedor por la retención no practicada y el obligado principal por la cuota tributaria que habría resultado caso de haberse practicado la retención.

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 5 de junio de 2024.

1. Con carácter preliminar, la defensa de la administración critica el automatismo con que se ha admitido el recurso de casación, y recuerda como la denominada doctrina "Saqueti" no autoriza una admisión automática.

2. Para el caso de que la Sala considere oportuno continuar con su análisis en relación con el particular caso de autos, por la defensa letrada de la administración se realiza una pormenorizada oposición, destacando como la resolución sancionadora cumple con la exigencia de motivación, contiene una descripción detallada de los hechos y un análisis individual de la conducta del obligado, resumimos a continuación los principales elementos argumentativos.

Expone que, sobre el papel del pagador-retenedor en el ámbito tributario han existido numerosos pronunciamientos del TS en los que necesariamente, es preciso tener presente el artículo 99 LIRPF/2006 relativa a las retenciones en relación con el Impuesto.

Sostiene que, en absoluto, 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, por supuesto, que el contribuyente pueda verse sometido a un procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, además, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor y, en su caso, a un procedimiento sancionador autónomo, si se aprecia en su conducta la necesaria culpabilidad.

Indica 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 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.

Añade que, en el presente caso (el asentimiento al que se refiere la sentencia de esa Sala entre pagador y contribuyente) la clara vinculación existente entre ambos. Está acreditado en el expediente que el recurrente es miembro del Consejo de Administración del pagador (Clínica Baviera Zapateros, S.L.) junto con dos personas más, una persona jurídica, Clínica Baviera S.A. (sociedad matriz del grupo, que posee el 80% del capital de la primera, poseyendo el contribuyente, el 20% restante de su capital) y una persona física, D. Bernardino, que es propio certificador de las retenciones, por lo que nos encontraríamos en el ámbito de las operaciones vinculadas (artículo 16.3 a) y b) del TRLIS/2004, aplicable racione temporis), lo que tiene su importancia para apreciar realmente si se cumplen, en el presente caso, los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF/2006.

3. Concluye indicando que, la última cuestión planteada de adverso, aun no recogida expresamente como de interés casacional en el auto de admisión, se refiere a la base de la sanción impuesta. En

este sentido, la fuerza expansiva dada por esa Sala a la doctrina Saquetti, de la que es ejemplo la reciente sentencia de 5 de abril de 2024 (rec. casación 2745/2022), permitiría, a priori, que el reexamen de la sanción impuesta alcance también a esta cuestión en la que el recurrente aprecia una supuesta vulneración del artículo 191 LGT/2003.

Argumenta que, como se ha expuesto anteriormente, es doctrina consolidada de la Sala que, en estos casos, el procedimiento inspector de regularización posterior seguido cerca de contribuyente en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor y por ende, las obligaciones derivadas de la retención a practicar y que, por otro lado, las consecuencias jurídicas del incumplimiento de su obligación por parte del retenedor no altera en absoluto los elementos subjetivos y objetivos de la obligación principal del contribuyente.

La obligación del retenedor está subordinada 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.

Pues bien, si esto es así, y la obligación principal del contribuyente, en estos casos, queda totalmente desvinculada de la obligación accesoria a cargo del pagador retenedor, 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 de ese precepto (art. 191 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.

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 11 de junio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 6 de marzo 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 3 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 la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que estaban exentas por razón de lo establecido en el art. 7.p) de la LIRPF -sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero-.

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. Desplazamientos al extranjero en los años 2012 y 2013.

Clínica Baviera Zapateros, S.L., es una filial del grupo internacional cotizado en bolsa encabezado por la sociedad Clínica Baviera, S.A., que también es miembro del Consejo de Administración de la primera.

Clínica Baviera, S.A. mantiene delegadas todas las facultades ejecutivas de Clínica Baviera Zapateros, S.L.

El 3 noviembre de 2006 don Luis Angel médico oftalmólogo especialista en cirugía láser firmó un contrato de trabajo con Clínica Baviera Zapateros, S.L, dicho contrato figura dado de alta en la Seguridad Social según copia de resolución sobre Reconocimiento de Alta - Régimen General, de la Tesorería General de la Seguridad Social desde el 10 de noviembre de 2006.

Durante los años 2012 y 2013 el recurrente se desplazó a Holanda para realizar operaciones quirúrgicas de corrección de visión con láser en las clínicas en Ámsterdam y Eindhoven de CARE MEDICAL SERVICES HOLLAND B.V., sociedad holandesa también perteneciente al grupo de empresas de Clínica Baviera.

Las retribuciones percibidas por D. Luis Angel, correspondientes a estos trabajos en el extranjero, fueron consideradas exentas de IRPF, ex art. 7. p) LIRPF y 6 RIRP, por su empleadora, quién no practicó retención al trabajador y le emitió la correspondiente certificación de retribuciones y retenciones.

2. Autoliquidación.

D. Luis Angel presentó declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los referidos periodos en los que declaró exclusivamente como rendimientos del trabajo 85.100,11 euros en el año 2012 y 91.600,59 euros en el año 2013, sin embargo, no consigno el importe 60.000,00 euros en el año 2012 y el importe de 50.992,00 euros en el año 2013.

3. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 5 de septiembre de 2016, mediante comunicación notificada en esa fecha la Inspección de los Tributos del Estado inició actuaciones inspectoras de carácter parcial, limitadas a la comprobación de los rendimientos del trabajo personal imputados y declarados exentos de tributación por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2012 y 2013 con relación a D. Luis Angel.

La Inspección solicitó a dicho contribuyente la acreditación o documentación de las rentas no consignadas en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por importe 60.000,00 euros en el año 2012 y 50.992,00 euros en el año 2013.

El contribuyente alegó que dichas rentas estaban exentas por aplicación del artículo 7 p) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, y en el curso de las actuaciones inspectoras aportó para la acreditación de los requisitos exigidos por la normativa los siguientes documentos:

- Certificado de Retenciones e Ingresos a cuenta por IRPF, años 2012 y 2013, emitido por la entidad pagadora Clínica Baviera Zapateros, S.L., C.I.F. B02342772.
- Certificado emitido por Clínica Baviera Zapateros, S.L., C.I.F. B02342772, que señalaba como acreditación de las rentas exentas la necesidad de desplazamiento del Sr. Luis Angel.
- Copia de contrato de trabajo formalizado por la empresa Clínica Baviera Zapateros, S.L. con Don Luis Angel el 3 noviembre 2006.
- Copia de Resolución sobre Reconocimiento de Alta - Régimen General, de la Tesorería General de la Seguridad Social en fecha 10/11/2006 (documento duplicado emitido en fecha 21-09-2016).

- Certificado del Centro Médico Holandés Care Vision en el que consta:

«[...] Dr. Luis Angel, médico especialista en oftalmología, trabajó como cirujano refractivo contratado por la empresa española Clínica Baviera Zapateros SL, atendiendo y operando pacientes de CARE Vision en las siguientes fechas:

Año 2012:

? 15 al 21 de enero

? 7 de febrero al 10 de marzo

? 8 de abril al 12 de mayo

? 1 de julio al 22 de septiembre

? 26 al 29 de septiembre

? 17 al 21 de octubre

Año 2013:

? 30 de enero al 2 de febrero

? 13 al 17 de febrero

? 19 de marzo al 3 de mayo

? 13 de mayo al 3 de agosto

? 16 al 19 de octubre

El doctor trabajó en las clínicas de Ámsterdam y Eindhoven, permaneciendo en las instalaciones de la empresa».

4. Acuerdo de Liquidación.

El 13 de diciembre de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Castilla La Mancha dictó acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF, periodos 2012 y 2013, por el que se imputaba como rendimientos del trabajo, 60.000 euros y 50.992 euros respectivamente, percibidos de la sociedad Clínica Baviera Zapateros, S.L. (sobre los que ésta no practicó retención alguna) que el obligado tributario declaró exentos de acuerdo con el artículo 7.p) LIRPF/2006 y que, por el contrario, la AEAT consideró sujetos por no acreditarse el cumplimiento de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la exención.

5. Acuerdo sancionador.

Al mismo tiempo y tras tramitar el oportuno procedimiento sancionador, la indicada Dependencia Regional, impuso al obligado tributario una sanción por la comisión de infracción grave tipificada en el artículo 191 LGT, de 26.988,34 euros, el 50% de los 53.976,67 euros liquidados.

6. Interposición de reposición.

Contra el acuerdo de liquidación y la sanción D. Luis Angel interpuso sendos recursos de reposición en los que aportaba un nuevo certificado emitido por Care Vision indicando que los trabajos que había realizado consistían en intervenciones quirúrgicas, exámenes preliminares, atención a consulta de control, al igual que asistir a seminarios, investigaciones y otras actividades afines a la oftalmología en las Clínicas de Ámsterdam y Eindhoven, junto con un listado de pacientes.

Dichos recursos fueron desestimados por resolución de 13 de febrero de 2017 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Castilla La Mancha, en la que se razonaba:

«[...] El contribuyente en vía de recurso de reposición en nada refuta que el contenido del contrato laboral en los términos indicados no sea aplicable y en modo alguno especifica la cantidad variable

supuestamente percibida por cada paciente y tratamiento médico en el extranjero, que dan lugar a las cantidades percibidas sorprendentemente próximas en los ejercicios 2012 y 2013 de 60.000 € y 50.992 € respectivamente. Ello viene a corroborar la presunción expresada por la Administración en el acuerdo de liquidación y transcrita anteriormente, ante la falta de prueba del contribuyente, de que **dada la condición de administrador del obligado tributario en la entidad CLINICA BAVIERA ZAPATEROS SL, las retribuciones percibidas en exceso mencionadas no respondan a trabajos dependientes.**

[...]

En cuanto a que debe tenerse en cuenta la incidencia de la discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas tributarias de cara a la aplicación del principio de culpabilidad, hay que reiterar que la norma es clara y además, disponía de los medios para aclarar las dudas que le pudieran surgir, no habiendo planteado cuál es la interpretación razonable a la que se ha acogido para aplicarse la exención sin reunir los requisitos para ello y, en consecuencia, no puede hablarse de lagunas o dudas interpretativas ni de disparidades de criterios que lleven aparejada una interpretación razonable, resultando, además, que la concurrencia de los requisitos para que estén exentos los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente prestados en el extranjero, recae en el obligado tributario al ser éste quien pretende aplicarse la exención».

7. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la resolución por la que se desestimó el recurso de reposición D. Luis Angel interpuso reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla La Mancha.

El 5 de junio de 2022 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la citada reclamación.

En dicha resolución se indicaba:

«[...] De los hechos puestos de manifiesto en el expediente inspector se deduce claramente el incumplimiento de los requisitos exigidos por el art. 7.p) LIRPF. En particular, no ha sido probado en ningún momento por parte del contribuyente:

A) Que se hayan realizado trabajos en el extranjero:

No ha probado haber realizado trabajos en el extranjero, **aunque sí haberse desplazado al extranjero (mediante justificantes como billetes de tren y de avión.**El certificado de la empresa holandesa para la que supuestamente se prestan servicios de trabajo no concreta los trabajos efectivos que supuestamente se han realizado, la hora, el lugar concreto, identidad de los pacientes y en general ninguna información o documentación adicional que pueda ser contrastable y que permita al menos deducir que efectivamente se prestaron servicios a favor de la empresa no residente. Del certificado emitido por el Secretario del Consejo de Administración de CLINICA BAVIERA ZAPATEROS SL, diciendo que "las retribuciones que se satisfacen a los médicos del Grupo Baviera consisten en un variable lo facturado y cobrado sobre los pacientes atendidos por cada médico", debe deducirse que dicha retribución variable debería estar perfectamente controlada en términos de pacientes, servicios, lugar de realización, importes, etc., que permitan efectuar la liquidación oportuna y, sin embargo, nada se ha aportado al respecto; tampoco se ha justificado por el contribuyente, a través del contrato o contratos celebrados por empresa Clínica Baviera Zapateros SL con la entidad no residente CARE MEDICAL SERVICES HOLLAND, la prestación de servicios personales por el obligado tributario a CARE MEDICAL, y es que, como dice el Inspector-Jefe en el acto de liquidación, si la persona física hubiera prestado servicios a favor de la entidad no residente no mediando una contratación directa por ésta, sólo podría ubicarse la prestación de servicios en el marco de un contrato mercantil entre dichas empresas, donde se debería especificar el tipo de

servicios personales a prestar, su cuantificación y el resto de elementos que fueren necesarios para la citada prestación.

Sobre tales cuestiones concretas se dice en la resolución de la AEAT que desestima el recurso de reposición que siguen sin acreditarse por el obligado tributario, pues con el Certificado de la empresa holandesa vinculada, Care Vision de Ámsterdam, no se justifica, al tratarse de una supuesta relación de pacientes atendidos por el obligado tributario, sin que conste más documentación de los supuestos trabajos efectuados por el obligado tributario, como tipos de trabajos, lugar, hora, documentación de los trabajos, contratos mercantiles entre Clínica Baviera Zapateros y CARE MEDICAL SERVICES HOLLAND, remuneraciones variables percibidas en atención a los tipos de trabajos que se ajustaran a lo manifestado por el Secretario del Consejo de Administración.

B) Que los trabajos realizados en Holanda merezcan la calificación jurídico-tributaria de rendimientos del trabajo dependiente.

Siguen sin acreditarse, no se ha justificado por el sujeto pasivo del IRPF/2012- 13 que las retribuciones percibidas provengan de la relación laboral que mantiene con la entidad CLINICA BAVIERA ZAPATEROS SL (como se dice en la letra anterior y, por tanto, de trabajos específicos derivados de su condición de médico y en el extranjero). Dada la condición del obligado tributario de Consejero de dicha entidad (con independencia del porcentaje de participación que tenga en ésta), cabe deducir que, al no haberse aportado la justificación solicitada por Inspección, la remuneración extra percibida podría derivar de aquella condición y, en consecuencia, encuadrarse en el art. 17.2.e) LIRPF que impide la aplicación de la exención aquí cuestionada, si bien esta circunstancia no se ha probado por la Inspección de los Tributos, al no ser necesaria tal prueba.

En el contrato de trabajo se estipula que "Se conviene una retribución total de 72.000,00 euros brutos ANUALES, que se distribuyen en los siguientes conceptos salariales (6) (Salarios base, complementos salariales, pluses.) QUE SE DISTRIBUYEN EN 12 PAGAS POR TODOS LOS CONCEPTOS". Y en el propio contrato dentro de las cláusulas adicionales se señala "1.LAS TAREAS A DESARROLLAR POR EL TRABAJADOR PODRÁN SER REALIZADAS EN CUALQUIERA DE LOS CENTROS DE TRABAJO DE LA EMPRESA, ACTUALES O FUTUROS, AUN TRATÁNDOSE DE DIFERENTES LOCALIDADES. EL TRABAJADOR ACEPTA CUALQUIER TRASLADO DE DURACIÓN Y FRECUENCIA PRECISOS, ASÍ COMO LA REALIZACIÓN DE LOS VIAJES Y DE LOS DESPLAZAMIENTOS NECESARIOS PARA LA EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS INHERENTES A LA ACTIVIDAD DE LA EMPRESA ". Formando la entidad holandesa parte del grupo cuya matriz es CLINICA BAVIERA SL (Clínica Baviera SA posee el 100% de Care Medical Services Holland y el 80% de Clínica Baviera Zapateros SL, según declara la propia matriz en el Impuesto sobre Sociedades), nada impediría a Clínica Baviera Zapateros SL desplazar al trabajador bajo el clausulado del contrato a Holanda a prestar sus servicios sin modificar un ápice las retribuciones recogidas en contrato. Sin embargo se efectúa el pago de los sobresueldos especificados respecto de los cuales se aplica la exención del 7.p) LIRPF por el obligado tributario, circunstancia anómala y que no se ajusta a las especificaciones del contrato, que permite colegir que no se prestaron los servicios de trabajo en el sentido exigido por el artículo 7.p) de la LIRPF propios de una relación laboral pues no se ha demostrado por el obligado tributario ni siquiera su prestación.

Debe tenerse además en consideración que como se dice en el acto de liquidación:

- el reclamante "Don Luis Angel es miembro del Consejo de Administración junto con otras dos personas, una jurídica, Clínica Baviera SA, y otra física que es el propio certificador Don Alexis. No se conocen limitaciones a su función de administrador";
- que es Clínica Baviera SA (y no Clínica Baviera Zapateros SL, entidad que satisface las retribuciones) la entidad para la que presta sus servicios en Holanda; firmados por el Director de RRHH, Don Alfonso, Clínica Baviera colabora de forma habitual con la sociedad CARE MEDICAL SERVICES HOLLAND BV; y

- que en consecuencia es evidente que D Alfonso está en situación de dependencia respecto del Administrador y socio de Clínica Baviera Zapateros SL, el aquí reclamante Don Luis Angel.

En el recurso de reposición no se niega que el contenido del contrato laboral sea aplicable en los términos indicados, tampoco se especifica la cantidad variable supuestamente percibida por cada paciente y tratamiento médico en el extranjero, que habrían dado lugar a las cantidades percibidas (sorprendentemente próximas) en los ejercicios 2012 y 2013, de 60.000 y 50.992 euros, respectivamente. Ello viene a corroborar la presunción expresada por la Administración en el acuerdo de liquidación y transcrita anteriormente, ante la falta de prueba del contribuyente, de que dada la condición de Administrador del obligado tributario de la entidad CLINICA BAVIERA ZAPATEROS SL las retribuciones percibidas en exceso referidas no responden a trabajos dependientes».

8. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D. Luis Angel interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 441/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«[...] 7).- Interpretación razonable de la norma:

A).- Motivo de impugnación:

Establece el artículo 179.2.d) LGT que no resulta sancionable la conducta típica: "Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. 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". La declaración de la entidad pagadora ha de entenderse realizada en base a una interpretación razonable de una norma cuya configuración ha planteado importantes dudas interpretativas puestas de manifiesto en gran número de consultas de la DGT consecuencia de la falta de concreción y claridad de la norma a la hora de delimitar los requisitos del art. 7.p) de la Ley del IRPF (V1577-16 de 13 de abril de 2016; V3000-17 de 20 de noviembre de 2017; V2488-15 de 5 de agosto de 2015; V0464-15 de 6 de febrero de 2015; V0229-17 de 31 de enero de 2017), cuyos criterios han sido en muchos casos rechazados en posteriores pronunciamientos judiciales, entre los que cabe reseñar la STS de 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017).

B).- Resolución del motivo de impugnación:

No cabe acoger este motivo de impugnación, por cuanto no se aprecia una discrepancia jurídica o duda interpretativa, sino que estamos ante un problema esencial de carga probatoria y su cumplimiento por parte del actor, que recordemos, ocupa una relevante posición en el caso de autos, con el desempeño del cargo de administrador societario.

Por todo ello, se desestima el recurso interpuesto».

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.p) 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 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:

«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 de 2024, 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».

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 exculpativos, 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.p) 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.p) 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.p) 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.p) LIRPF.

Cuando el sujeto pasivo perceptor de renta presente su autoliquidación del IRPF calificando una renta como exenta al amparo del artículo 7.p) 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.

La cuestión que suscita este recurso relativa al tratamiento tributario de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero no ha estado exenta de polémica, y, son muchas las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo interpretando el citado precepto.

En el presente caso, nos encontramos con que don Luis Angel es médico oftalmólogo especialista en cirugía láser por lo que no tiene, en principio, por que tener especiales conocimientos tributarios, autoliquidó siguiendo el criterio del certificado expedido por su empresa, había viajado a Holanda, extremo que es reconocido por la Administración, y contaba con certificados de la empresa española y extranjera que acreditaban que se había desplazado para realizar intervenciones quirúrgicas en el extranjero.

En este supuesto entendemos que existen además del certificado de retención otras circunstancias concomitantes que podían hacer creer al contribuyente que su interpretación de la norma era razonable por las dificultades interpretativas que encerraba por lo que procede anular la sanción impuesta.

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.
- 2º)** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Luis Angel contra la sentencia dictada el 7 de marzo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 441/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º)** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 441/2020 interpuesto por D. Luis Angel contra la resolución dictada el 5 de junio de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, anulando la citada resolución únicamente en lo relativo al 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.