



Roj: **SAN 5074/2013 - ECLI:ES:AN:2013:5074**

Id Cendoj: **28079230042013100417**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **20/11/2013**

Nº de Recurso: **61/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **TOMAS GARCIA GONZALO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

Madrid, a veinte de noviembre de dos mil trece.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número 61/13 interpuesto por **PEYBER HISPANICA S.L**, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. María de la Cruz Reig Gastón contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012 (Sala Primera, RG 6671-11, Vocalía Primera, por la que se desestima el recurso que había formulado contra el acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), relativo a Procedimiento sancionador consecuencia de liquidación practicada por la citada dependencia correspondiente a retenciones/ingresos a cuenta por Rendimientos de trabajo y profesionales, ejercicios 2005/2006 y 2007; habiendo sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** Interpuesto el recurso, previos los oportunos trámites, se confirió traslado a la parte actora para que en el término de veinte días formalizase la demanda, lo que llevó a efecto en escrito presentado el 18 de junio de 2013, en el que, tras exponer los Hechos y Fundamentos formula el siguiente SUPPLICO: "...tenga por formulada en tiempo y forma la demanda en el recurso interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20/12/2012, notificada a esta parte el día 4/02/2012, que vino a desestimar la reclamación económico administrativa interpuesta por PEYBER HISPANICA S.L. frente al Acuerdo relativo a Procedimiento sancionador dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria (ref. A23-76081644), del que resulta una sanción por importe de 11.600,99 euros por el concepto IRPF-Retenciones de Trabajo del periodo 2005-2007, y previos los trámites procesales oportunos, dicte en su día sentencia por la que estime el Recurso Contencioso-Administrativo con la consiguiente anulación de la Resolución recurrida así como del Acuerdo de Imposición de sanción que fue confirmada por la misma, ordenando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, en su caso, junto con los correspondientes intereses de demora, con imposición de costas a la Administración demandada y en su caso a las demás partes personadas que se opusieran al presente Recurso".

**SEGUNDO** La Abogacía del Estado contesta la demanda en escrito presentado el 9 de septiembre de 2013, en el que tras los hechos y Fundamentos de derecho que estima oportuno recaba sentencia que declare la conformidad a Derecho de la resolución recurrida.

**TERCERO** No habiéndose solicitado el recibimiento del recurso a prueba, por providencia de 21 de octubre de 2013 se ha señalado para votación y fallo el día trece del presente mes de noviembre, fecha en que ha tenido lugar.

La cuantía del recurso se fija en 11.600,99 euros.



Ha sido PONENTE el Magistrado Ilmo. Sr. D. TOMAS GARCIA GONZALO , quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012 (Sala Primera, RG 6671-11, Vocalía Primera, por la que se desestima el recurso que había formulado contra el acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), relativa al Procedimiento sancionador consecuencia de la liquidación practicada por la citada dependencia correspondiente a retenciones/ingresos a cuenta por Rendimientos de trabajo y profesionales, ejercicios 2005/2006 y 2007, del que resulta una sanción por importe de 11.600,99 euros.

Esta resolución del TEAC parte de los siguientes Antecedentes de hecho:

*PRIMERO: Inicio de las actuaciones.-*

*Mediante comunicación notificada en fecha 17/04/2009 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general cerca de la mercantil PEYBER HISPÁNICA, S.L. (la interesada, la obligada tributaria, la reclamante y la contribuyente), extendiéndose las mismas, entre otros conceptos y periodos, a Retenciones del Trabajo de los periodos de liquidación 03/2005 a 12/2007.*

*SEGUNDO: Acuerdo de liquidación. Reclamación económico administrativa. Recurso contencioso administrativo.*

*En fecha 8/03/2010 se notificó a la obligada tributaria el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (ref. A23 71807295), correspondiente a Retenciones del Trabajo de los periodos de liquidación 03/2005 a 12/2007, por el que se determinaba una deuda a ingresar de 29.021,31 euros. La regularización practicada por la Inspección derivaba, en síntesis, de las indemnizaciones satisfechas por la contribuyente a los trabajadores por finalización de contratos de duración determinada o por obra sobre las que no se habla practicado retención, por cuanto la interesada estimaba que para sus perceptores estaban exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).*

*La Inspección consideró que las referidas indemnizaciones, no siendo por despido o cese del trabajador sino trayendo causa de la finalización de la obra para la que fue contratado el trabajador, no estaban exentas del IRPF y, en consecuencia, la contribuyente tenía obligación de practicar la correspondiente retención sobre las mismas.*

*Mediante escrito presentado en fecha 31/03/2011, la reclamante interpuso Reclamación económico-administrativa contra el mencionado Acuerdo que fue desestimada por este Tribunal Central mediante Resolución de fecha 02/02/2012 (R.G. 2704-11) confirmando el Acuerdo impugnado.*

*Disconforme con la mencionada Resolución del TEAC, mediante escrito presentado en fecha 30/03/2012 la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional en tramitación cuando se dicta la presente Resolución (procedimiento ordinario 3263/2012).*

*TERCERO: Acuerdo de imposición de Sanción. Reclamación Económico Administrativa.*

*Tras dar cumplimiento a los requisitos pertinentes la Inspección inició a la contribuyente procedimiento sancionador por infracción tributaria. Con fecha 23/09/2011, le fue notificado Acuerdo de Resolución de dicho procedimiento (A23-76081644) dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, correspondiente a infracción grave por las Retenciones del Trabajo no practicadas en los periodos de liquidación de los años 2005, 2006, y 2007, resultando de ello una sanción por importe de 11.600,99 euros.*

*En síntesis, el Acuerdo resolvió que la conducta de PEYBER HISPÁNICA incurría en la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (LGT ), que debía ser calificada como grave por tratarse de cantidades que se hubieran debido retener y no darse ninguna de las circunstancias que supondrían la calificación de la infracción como muy grave.*

*En cuanto a la existencia de culpabilidad en la conducta, el Acuerdo impugnado expone que las indemnizaciones que dan lugar a la controversia, respecto de las que PEYBER HISPÁNICA no practicó retención por considerarlas exentas del IRPF, "no cabe ninguna duda razonable sobre la obligación de retener de la entidad que, al haber sido injustificadamente incumplida, merece el reproche de negligencia, siendo, en consecuencia, acreedora de la correspondiente sanción", calificación que se sostiene en los argumentos expuestos en el Fundamento de Derecho del Acuerdo impugnado en que éste aborda la tipicidad de la conducta.*



*Al mismo tiempo, afirma que "no puede apreciarse que la actuación de la empresa se haya realizado dentro de una Interpretación razonable de la norma".*

*No estando conforme con el citado Acuerdo Sancionador, mediante escrito presentado en fecha 27/09/2011, la interesada interpuso Reclamación económico-administrativa.*

En el Antecedente de hecho cuarto refiere las alegaciones de la recurrente.

El TEAC, en sus Fundamentos de derecho, argumenta que concurren los expresados requisitos de tipicidad y culpabilidad, por lo que desestima el recurso.

**SEGUNDO** La parte actora en los **Hechos de suescrito de demanda** indica que el 7 de abril de 2009 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general acerca de la mercantil PEYBER HISPANICA S.L., extendiéndose las mismas entre otros conceptos y periodos a Retenciones del Trabajo de los periodos de liquidación 03/2005 a 12/2007. Que el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes determinaba una deuda a ingresar por importe de 29.021,31 euros, regularización de la Inspección que se deriva en síntesis de las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores por finalización de contratos de duración determinada o por obra sobre las que no se ha practicado retención. Considera la Inspección que "las referidas indemnizaciones no los son por despido o cese del trabajador, sino que las mismas traen causa en la finalización de la obra para que fue contratado el trabajador", añadiendo que los citados importes no están exentos del IRPF "por lo que procede practicar retención sobre los mismos".

La reclamación económico administrativa fue desestimada por la resolución del TEAC de 2 de febrero de 2012, y mediante escrito de 30 de marzo de 2012 se interpuso ante esta Sala recurso contencioso administrativo, seguido por procedimiento ordinario, nº 3263/2012.

Prosigue señalando que el acuerdo de imposición de sanción por importe de 11.600,99 euros considera la conducta de PEYBER HISPANICA tipificada en el art. 191 de la Ley 58/2003 y contra este acuerdo ha interpuesto reclamación económico administrativa ante el TEAC que, desestimada mediante resolución de 20 de diciembre de 2012, constituye el objeto de este contencioso.

Reitera en sus **fundamentos de derecho** las ausencia de tipicidad y de culpabilidad.

La Abogacía del Estado en sus **escrito de contestación a la demanda**, tras concretar los motivos deducidos en la demanda se opone a ellos con argumentos parejos a la resolución impugnada.

**TERCERO** La pretensión de la actora ha de prosperar, ya que no solamente existe una duda razonable en cuanto a la conformidad a derecho de la actuación de la recurrente al considerar que las referidas indemnizaciones traían causa de la finalización de la obra para la que fue contratado el trabajador por lo que estaban exentas del IRPF, y con ello asumible que la contribuyente considerara que no tenía obligación de practicar la correspondiente liquidación, como venía manteniendo, sino que la cuestión ha sido ya resuelta en sentencia de 17 de julio de 2013, recaída en el expresado recurso contencioso administrativo nº 3263/2012 que, acogiendo la pretensión de la hoy apelante, ha anulado la liquidación.

En efecto la expresada sentencia tras rechazar los motivos de oposición basados en la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, por nulidad del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, y por falta de adecuada consideración de las dilaciones que se han imputado a la demandante, estima la pretensión en cuanto al fondo ya que considera que las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores en los contratos de duración determinada están exentas conforme al art. 7 de las LIRPF, conclusión a la que llega con la siguiente argumentación, expuesta en sus fundamentos cuarto y quinto, con el siguiente texto:

*>>CUARTO.- Exención en el IRPF de las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores en los contratos de duración determinada.*

*La regularización practicada por la Inspección es consecuencia de las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores por finalización de los contratos de duración determinada o por obra, sobre las que la demandante no practicó retención por considerar que las mismas se encontraban exentas. La Inspección, por el contrario, entiende que las referidas indemnizaciones no lo son por despido o cese sino que traen causa de la finalización del contrato de obra para el que fue contratado el trabajador, razón por la que no estarían exentas.*

*La demandante alega que de acuerdo con el artículo 7 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están 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". Dicho precepto, continua, debe ser puesto en relación con el artículo 49.1 c) del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores ; que dispone que el contrato de trabajo se extingue por expiración del tiempo convenido, o la realización de la obra o servicio contratado, con derecho a la finalización del contrato, excepto en los casos de contrato de interinidad y de los contratos formativos, a recibir una indemnización de cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar 8 días de salario por cada año de servicio o la establecida, en su caso, en la normativa específica de aplicación.

La Inspección efectúa la regularización sobre la base del criterio de la Dirección General de Tributos que sostiene que estas indemnizaciones no traen causa del despido o cese del trabajador sino de la extinción del contrato, por lo que no hay daño o perjuicio a indemnizar en vía laboral.

En contra de este criterio, la demandante considera que en estos supuestos la indemnización es obligatoria, y tiene naturaleza indemnizatoria, dado que pretende cubrir y amparar aquellas situaciones en las que el trabajador sufre daño con ocasión de la terminación del contrato, lo que ocurre no solo en el caso del despido sino cuando el contrato se extingue por fin de la duración del mismo, sin renovación.

El TEAC confirma la interpretación efectuada por la Inspección y señala que la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 de la Ley de Impuesto , requiere no solo que las indemnizaciones se abonen con carácter obligatorio, sino que tengan su causa en el despido o cese del trabajador, y solo cuando el trabajador tenga derecho a una indemnización por cese; de ahí que, en otro supuesto, como la extinción del contrato por finalización del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio no ha lugar a la indemnización.

QUINTO.- Hemos de iniciar el estudio del motivo recordando que, tal y como afirma la demandante, el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de Marzo (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), aplicable al ejercicio 2005 y 2006, establecía que:

"Estarán exentas las siguientes rentas: ....e) 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.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas".

El Reglamento del Impuesto condiciona la exención a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa ( artículo 1 y 71.1 del RD 1775/2004 de 30 de Julio , por el que se aprueba el Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Esta misma redacción se refleja en el posterior artículo 7 e) de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre (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), aplicable al ejercicio 2007.

Dichas normas deben ponerse en relación con el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores ( en la redacción vigente en el momento de de la extinción de los contratos), cuyo artículo 49 regula la extinción del contrato de trabajo, señalando que: "El contrato de trabajo se extinguirá: a) Por mutuo acuerdo de las partes.

b) Por las causas consignadas válidamente en el contrato salvo que las mismas constituyan abuso de derecho manifiesto por parte del empresario.

c) Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato. A la finalización del contrato, excepto en los casos del contrato de interinidad, del contrato de inserción y de los contratos formativos, el trabajador tendrá derecho a recibir una indemnización de cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio, o la establecida, en su caso, en la normativa específica que sea de aplicación.

k) Por despido del trabajador ..."

La indemnización controvertida, surge " ex lege" tanto en el caso de la extinción por finalización del contrato de obra o servicio, o expiración del término convenido, al igual que sucede con la extinción del contrato en el caso de despido, y en todos los casos la extinción va acompañada de una indemnización que es obligatoria (siempre que el despido sea improcedente ( artículo 56 del ET )).





*En ambos casos la indemnización es obligatoria, y en ambos casos se produce la extinción del contrato, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del ET . No existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tienen en todos los casos una naturaleza indemnizatoria o reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, o su no renovación en el caso de los contratos que nos ocupan de tiempo determinado o de obra o servicio.*

*Tanto en el despido como en el cese cuestionado, se produce una ruptura de la relación laboral, de carácter definitivo, que lleva consigo una indemnización obligatoria, en una cuantía predeterminada en el ET, que se excluiría únicamente en caso de acuerdo o convenio, en las cuantías que superen los límites legales impuestos con carácter obligatorio ( Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 12 Mayo de 2010, rec. 139/2009 , 25 de abril de 2007, rec. 60/05 ).*

*Acerca del carácter indemnizatorio de las sumas recibidas por el trabajador en caso de contratos de duración determinada, ya se ha pronunciado la Sala en sentencia de 7 de marzo de 2002 ( SAN, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 7 de marzo de 2002, rec. 787/1999 ), así como la Doctrina, reconociendo que tales sumas vienen a constituir una reparación por la pérdida del empleo. Una de las finalidades del artículo 49.1.c) del ET era promocionar la contratación indefinida, ya que estos contratos podían prorrogarse. "La indemnización controvertida se convierte en instrumento promocional de la prórroga contractual, que mejora la estabilidad profesional ....El concepto de indemnización, por otra parte, es más amplio que el resarcimiento de daños y perjuicios, ya que abarca no solo el daño o perjuicio sino que también compensa algo que se ha perdido o se ha visto afectado por la conducta de otro" ( Audiencia Nacional, Sala de lo Social, Sentencia de 16 Julio 2012, rec. 123/2012 ).*

*Por consiguiente, el recurso ha de estimarse en este punto, toda vez que estas indemnizaciones deben incluirse como rentas exentas en el artículo 7 de la LIRPF . La estimación del motivo hace innecesario examinar los dos motivos que había formulado el demandante con carácter subsidiario.*

*Debe hacerse notar que la estimación del recurso guarda relación con la liquidación de retenciones referentes a las indemnizaciones por cese ( no por jubilación que no se discuten), de ahí que la liquidación se anule parcialmente.<<*

**CUARTO** Por lo expuesto, anulada la liquidación, procede la estimación del recurso, declarando la nulidad del acuerdo sancionador en su totalidad, ya que en la reducida partida que obedece al premio por jubilación de un trabajador de la empresa, el hecho de que en las restantes partidas haya prosperado su oposición hace que sea razonable su consideración de que se hallaba ante un supuesto similar, desvirtuándose la existencia de negligencia por su parte, y además basta la lectura del acuerdo sancionador para llegar a la conclusión que con su contenido no se justifican los requisitos exigidos para apreciar la infracción en esta concreta partida.

**QUINTO** Por las razones expuestas procede la estimación del recurso; sin condena en costas atendida la razonabilidad de la oposición y la naturaleza de la partida correspondiente al premio por jubilación, en aplicación del vigente artículo 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción .

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

## FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso administrativo número 61/13 interpuesto por PEYBER HISPANICA S.L, representada por la Procuradora Dª. María de la Cruz Reig Gastón contra resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012 (Sala Primera, RG 6671-11, Vocalía Primera, por la que se desestima el recurso que había formulado contra el acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), relativo a Procedimiento sancionador consecuencia de liquidación practicada por la citada dependencia correspondiente a retenciones/ingresos a cuenta por Rendimientos de trabajo y profesionales, ejercicios 2005/2006 y 2007, acuerdo sancionador que anulamos; sin condena en costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de que atendida la cuantía no cabe interponer recurso de casación.

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

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/a. Sr/a. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.