

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056565

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de noviembre de 2014

Vocalía 6.^a

R.G. 3759/2013

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rendimientos íntegros. Retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años. Delimitación entre personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración o Administradores. Existe imposibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad. De acuerdo con reiterada jurisprudencia, dada la identidad de funciones que realizan ambos -personal de alta dirección y miembros de Consejo de Administración o Administradores-, la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad. Así, en este caso, no cabe duda de que desde el nombramiento del sujeto pasivo como Vocal del Consejo de Administración de B, S.A. en 1986, la relación que le une a la citada empresa no es de carácter laboral, sino mercantil, y así se mantiene hasta la renuncia del sujeto pasivo al cargo de Presidente del Consejo de Administración y a su condición de Consejero en 2007, de ahí que la indemnización satisfecha por B, S.A. por la renuncia del sujeto pasivo no goza de reducción alguna a tenor de lo dispuesto por los arts. 18 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y 11.1 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), en tanto que dicha reducción únicamente opera sobre las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la «relación laboral», que no es el caso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 59 y 65.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 11.

RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1 y 9.

Código Civil, arts. 1 y 1.214.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D. R.x ...**, en nombre y representación de **D. J.x...**, con NIF ..., con domicilio a efecto de notificaciones sito en CL ..., contra el acuerdo de 5 de junio de 2013 del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional por el concepto del IRPF del ejercicio 2007.

Cuantía: 3.015.211,80 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 29 de octubre de 2012 se formalizó por la Inspección **Acta nº A02 ...**, por el concepto del IRPF del ejercicio 2007, suscrita en disconformidad por la representación del sujeto pasivo, de la que se deducía una deuda tributaria propuesta de 2.949.113,34 €, de los que 2.390.193,76 € se corresponden con la cuota y 558.919,58 € con los intereses de demora.

En la referida Acta, así como en el Informe Ampliatorio, se recoge lo siguiente:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 8 de junio de 2012, sin que existan periodos de interrupción injustificada ni dilaciones en el procedimiento que quepa computar.

- Entre las retribuciones dinerarias declaradas como rendimientos del trabajo de la pagadora **B** ..., figuran las dos partidas siguientes (importes en euros):

Concepto	Importe	Reducción	Neto Declarado
Comp. Renuncia Presidente Consejo	13.928.868,00	5.571.547,20	8.357.320,80
Comp. Extinción comp. Pensiones	19.445.878,30	7.778.351,32	11.667.526,98

Aquellos 13.928.868,00 € lo son en compensación a la renuncia a su cargo de Presidente del Consejo de Administración de la firma **B** ..., cargo éste que ostenta hasta el 19/04/2007, fecha de la celebración de la junta extraordinaria donde se acuerda aceptar su renuncia al referido cargo.

- Considera el actuario que no procede la aplicación de aquella reducción del 40 % sobre compensación a la renuncia a su cargo de Presidente del Consejo de Administración de la firma **B** ..., por cuanto aquellas cantidades se satisfacen por la resolución de mutuo acuerdo de la relación mercantil mantenida por el sujeto pasivo con la empresa (no laboral, a la que se refiere el art. 11.1.f de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Si bien es cierto que el sujeto pasivo mantuvo en su día con **B** ... una relación laboral, ésta se extinguió en el momento en que **D. Jx** es nombrado Vocal del Consejo de Administración de B... el 20 de noviembre de 1986 y desde entonces su relación con **B** ... pasa a ser de carácter mercantil.

Puesto que la normativa mercantil no establece indemnización alguna para el caso de cese de administradores, no cabe apreciar la concurrencia de período a lo largo del cual se hubiera generado dicha renta, por lo que la misma queda sujeta al impuesto sin aplicar la citada reducción el 40 %.

Segundo.

En fecha 7 de noviembre de 2012 por el Inspector Coordinador de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se dictó acuerdo, al amparo de lo dispuesto por el artículo 141.g de la Ley 58/2003, General Tributaria, disponiendo completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias que tengan por objeto analizar la tributación de las cantidades percibidas por el sujeto pasivo en compensación de los compromisos por pensiones contraídos por **B, SA** y, en particular, sobre la procedencia de la aplicación de la reducción del porcentaje previsto en el art. 18 de la Ley del IRPF.

Tercero.

Realizadas dichas actuaciones, en fecha 19 de abril de 2013 se formalizó nueva Acta nº **A02** ..., por el concepto del IRPF del ejercicio 2007, suscrita en disconformidad por la representación del sujeto pasivo, de la que se deducía una deuda tributaria propuesta de 3.005.716,51 €, de los que 2.390.193,76 € se corresponden con la cuota y 615.522,75 € con los intereses de demora.

En dicha acta e Informe ampliatorio correspondiente, se insiste en lo ya recogido en la anterior, y, respecto de las actuaciones complementarias, se dice por el actuario que se considera correcta la aplicación de la reducción del 40 % practicada por el obligado tributario en su autoliquidación respecto de la renta de 19.445.878,30 € satisfecha por **B, SA** en compensación a la extinción de los compromisos por pensiones contraídos por el contribuyente.

Cuarto.

Frente a aquella propuesta de liquidación el interesado formuló alegaciones manifestando que la relación laboral previa a la mercantil no quedó extinguida, sino suspendida (de ahí la procedencia de la reducción cuestionada), y, en apoyo de sus tesis citaba la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010. Igualmente se decía que la voluntad de las partes siempre fue la de mantener esa relación laboral viva, tal y como se desprende de la documentación que fue aportada. Además, se señalaba que la Administración está haciendo una interpretación formalista, literal y restrictiva del artículo 11.1.f) del RIRPF que no se adecua ni a sus antecedentes legislativos ni a la finalidad de la Ley y que produce resultados manifiestamente contrarios a la justicia tributaria.

En fecha 5 de junio de 2013 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se dictó acuerdo, confirmándose la propuesta del actuario, cuantificándose la deuda tributaria exigida en 3.015.211,80 €, de los que 2.390.193,76 € se corresponden con la cuota y 625.018,04 € con los intereses de

demora. En dicho acuerdo se señala que el obligado tributario inició una relación laboral en la entidad B. ... el 1 de septiembre de 1970; que tras diversas promociones, en 1985 fue nombrado Director General, en 1986, Vocal del Consejo de Administración, en 1993, Consejero Delegado, y, finalmente, en marzo de 2002, Presidente del Consejo de Administración de la entidad. En abril de 2007, tras su renuncia a dicho cargo, percibe entre otras cantidades una indemnización de 13.928.868 €.

Se dice en el acuerdo de la Inspección que, si bien el contribuyente inició su relación con la entidad a través de una relación laboral común, a efectos del IRPF procede calificar la relación existente en el momento del cese y esa es claramente una relación mercantil, iniciada en noviembre de 1986 a partir de su nombramiento como Vocal del Consejo de Administración. Se reitera, conforme amplia jurisprudencial del ámbito de lo social, que la titularidad del cargo de administrador o miembro del Consejo de Administración impide compatibilizar dicha condición con un contrato laboral de alta dirección, resultando así una única relación, de carácter mercantil y no laboral; el ejercicio del cargo mercantil resulta sólo compatible con una relación laboral común u ordinaria. Se citan las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (recursos 2578/2004 y 3991/2004), reafirmando en el ámbito contencioso-administrativo la línea jurisprudencial del ámbito de lo social, sobre la incompatibilidad entre el cargo de administrador o miembro del Consejo de Administración con la relación laboral especial de alta dirección. Igualmente se cita la sentencia de la sala de lo social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 (recurso 1427/2010), donde se recoge que el nombramiento como administrador tiene como efecto la extinción de la relación laboral especial de alta dirección y, por tanto, cuando la empresa prescinde de los servicios del administrador llevando a efecto su cese, éste no puede reclamar indemnización alguna por despido por el período previo a su nombramiento como administrador en el que mantuvo una relación laboral de alta dirección.

En cuanto a la manifestación del interesado (sostenía que la voluntad de las partes fue mantener viva la relación laboral y que tras la renuncia al cargo de Consejero y Presidente del Consejo de Administración, pudo haberse reanudado la relación laboral), se señala por la Inspección que, presumiendo que dicha suspensión se hubiera producido (cuestión ésta que dice la Oficina Técnica no le compete discutir), tal suspensión otorgaría al interesado la posibilidad de reanudar la relación laboral (común o de alta dirección), pero no le concedería en ningún caso la posibilidad de extinguir el contrato con abono de la indemnización correspondiente a la relación laboral suspendida. Además, en el presente supuesto no se produjo reanudación de relación laboral alguna tras el cese de la relación mercantil; no se pactó dicha reanudación ni existe un solo indicio que determine que, tras perder la condición de Presidente del Consejo de Administración, existió una relación con la entidad con los elementos específicos de una relación laboral común o especial de alta dirección. La relación existente al tiempo de aquel cese era de naturaleza mercantil y no se reanudó la relación laboral (*"pudo"*, pero no se reanudó), en consecuencia, no fue resuelta de mutuo acuerdo una relación laboral sino la relación mercantil existente.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 7 de junio de 2013.

Quinto.

En fecha 28 de junio de 2013 la representación del interesado presentó ante este Tribunal escrito solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo, siendo asignado el número de expediente RG. 3759/2013.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo mediante providencia del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal notificada al reclamante el 13 de marzo de 2014, mediante escrito presentado en fecha 7 de abril de 2014 se formularon por la representación del sujeto pasivo alegaciones que, esencialmente, suponen la reiteración de las ya formuladas frente a aquellas dos propuestas contenidas en las Actas incoadas en su día, y que en síntesis resultan las siguientes:

- La Inspección sostiene que en aplicación de la doctrina del vínculo, el vínculo mercantil absorbe al laboral, y que, por tanto la relación laboral quedó necesaria y automáticamente extinguida cuando el Sr **J.x** ... fue promovido a consejero de la sociedad.

Respecto de la primera de esas dos afirmaciones, se señala que la doctrina del vínculo en los diferentes órdenes jurisprudenciales, no es cuestión pacífica, señalándose diferentes pronunciamientos de Tribunales de lo Social (entre otras, sentencias de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 25/07/1989, 25/10/1990 y 20/10/1998, donde se señala la compatibilidad entre la relación laboral y la estatutaria), se cita el Informe de la Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo en la que se propone clarificar el régimen retributivo de los administradores y miembros del Consejo de Administración con funciones ejecutivas, se citan diferentes artículos doctrinales del ámbito tributario, y, por último, distintas resoluciones de la Dirección General de Tributos.

Se señala que si la cuestión fuese tan indiscutible como plantea la Inspección, no se entendería que las rentas satisfechas por B. ... al sujeto pasivo se sujetan a retención al tipo resultante de las tablas y no al fijo que resulta del art. 80.1.3º del RIRPF. Y por qué la Administración nunca ha cuestionado ese proceder de las partes.

- Con relación a la segunda de las afirmaciones de la Inspección antes señalada, se dice que no es correcta. Como se desprende de las STS de 9/12/2009 y 24/05/2011, la extinción de la relación laboral por absorción del vínculo mercantil puede quedar exceptuada si existe una norma colectiva o un pacto entre las partes para la reanudación del vínculo laboral una vez extinguida la relación mercantil. Por tanto, el orden laboral no impone la extinción de la relación laboral en estos casos, sino que la admite pacíficamente cuando haya acuerdo entre las partes. Tanto el Estatuto de los trabajadores (art. 46 para las situaciones de excedencia), como el Real Decreto 1382/1985 (art. 9 para el supuesto de promoción de una relación laboral ordinaria a una de alta dirección), entienden como la solución más respetuosa con los principios de ese orden, la suspensión del contrato de trabajo; se citan las sentencias del TSJ de Madrid de 16/01/2001 y 31/10/2000.

Se reconoce la evolución de la doctrina laboral, y que, actualmente, la suspensión sólo se produce cuando se pacta expresamente, pero esas sentencias son de los años 2009 o posteriores, no aplicables al ejercicio fiscal de 2007 que ahora nos ocupa. Si cuando el sujeto pasivo fue promocionado a consejero tal doctrina no se había formulado, no cabe exigir a las partes aquel pacto expreso por escrito sobre el mantenimiento de la relación laboral. Se insiste en que la voluntad de las partes fue siempre la de mantener viva la relación laboral

- La Inspección, centrada en el debate relación laboral/relación mercantil, ha perdido de vista cuál es la adecuada interpretación de las normas tributarias, realizándose una interpretación formalista, literal y restrictiva. El antecedente del actual art. 11.1.f) del Reglamento es el 10.1.f) del Real Decreto 214/1999 y se enmarcaba en el conjunto de medidas que tratan de paliar el efecto de la progresividad sobre las rentas irregulares; esto es, no estamos ante un beneficio fiscal sino ante una técnica que pretende corregir los efectos nocivos de la progresividad. Si a un Director General se le corrige el efecto de la progresividad de la tarifa cuando recibe una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de su relación laboral, la igualdad, la capacidad contributiva y la justicia tributaria exigen que esa misma corrección técnica se aplique cuando la resolución se produce después de que ese mismo Director General haya sido promovido a consejero.

De acuerdo con todo lo anterior, se solicita se dicte resolución estimatoria, anulándose el acuerdo impugnado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia del acuerdo de 5 de junio de 2013 del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional por el concepto del IRPF del ejercicio 2007.

Tercero.

Resultan hechos no controvertidos que el sujeto pasivo entró a formar parte de la plantilla de B. ... en la fecha del 1 de septiembre de 1970, según contrato laboral firmado en aquella fecha cuya copia obra en el expediente, con la categoría profesional de "Jefe 6ª". A partir de ese momento y hasta el 20 de abril de 2007, como se dice en el acuerdo recurrido, "Tras diversas promociones, en 1985 fue nombrado Director General; en 1986, Vocal del Consejo de Administración; en 1993, Consejero Delegado; y, finalmente, en marzo de 2002, Presidente del Consejo de Administración de la entidad".

Tampoco existe discusión acerca del importe de la correspondiente indemnización percibida por el sujeto pasivo aquel 20 de abril de 2007, que ascendió a 13.928.868 €.

La discusión se centra en la eventual aplicación a aquella renta del trabajo de los porcentajes de reducción previstos por el artículo 18 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según

dispone dicho precepto en su redacción vigente para aquel ejercicio fiscal de 2007, bajo el epígrafe 'Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo':

1. *"Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.*

2. *El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros ... que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo".*

Se debate si el supuesto que nos ocupa tiene cabida entre "aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo", relación ésta, cerrada, de casos tasados, que se recoge en el artículo 11.1 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, según el cual:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

...

f) *Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.*

...".

Entiende el sujeto pasivo que la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, no se extinguió con el nombramiento del contribuyente como miembro del Consejo de Administración de B. ..., quedando suspendida, de ahí que en la fecha del 20 de abril de 2007 sí se extinguió una relación laboral que da derecho a la práctica de aquella reducción. Por el contrario, entiende la Inspección que con aquel nombramiento como miembro del Consejo, en 1986 se extinguió la relación laboral especial, por lo que la indemnización percibida en 2007 no lo fue "por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", de ahí la improcedencia de la reducción declarada; y que, en cualquier caso, no existe ningún indicio de que la relación laboral especial hubiera quedado suspendida.

Cuarto.

Reconoce la representación del sujeto pasivo la aceptación por la Jurisprudencia de la 'teoría del vínculo' según la cual la relación mercantil que une a los miembros de los Consejos de Administración y Administradores con las respectivas sociedades, absorbe la previa laboral especial, de alta dirección, que pudiera haber existido con carácter previo a aquella; eso sí, la combate con diferentes argumentaciones que a continuación se expondrán.

Valga recordar que el artículo 1 del Real Decreto 1382/1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, dispone que, "el presente Real Decreto, de acuerdo con el artículo 2.1 a) ... del Estatuto de los Trabajadores, ... regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección", previéndose, no obstante, que, "se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3 c) , del Estatuto de los Trabajadores", esto es, "la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo".

La exclusión del ámbito del citado real decreto de las relaciones estatutarias que unen a los administradores y miembros del Consejo de Administración con la sociedad en cuestión, va más allá, habiendo sentado la jurisprudencia de lo social una doctrina que, recaída en asuntos en los que se cuestiona la competencia de esa jurisdicción para conocer del recurso planteado por quien cesa como Administrador o miembro del Consejo de Administración (habiendo existido previamente a aquel nombramiento una relación laboral de carácter especial), sostiene reiteradamente que la relación mercantil absorbe a la laboral de alta dirección, sobre la base de la identidad entre las funciones y cometidos de unos y otros, por lo que la diferenciación entre las relaciones mercantiles/laborales especiales no está en las concretas funciones realizadas por unos u otros, sino en la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad. La doctrina citada se ve plasmada, entre otras, en la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de fecha 20 de diciembre de 1999 (recurso nº 1904/1999), donde, citando previas sentencias de los años 1988 y 1991, se dice en su Fundamento Segundo que:

“... La Sentencia recurrida estimó que, siendo contrato de alta dirección y administrador social al mismo tiempo, la relación contractual salía del ámbito de las reguladas en el art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores para integrarse en las relaciones mercantiles propias de los cargos societarios. Esta tesis es coincidente con la expresada en la doctrina de esta Sala. En la Sentencia de 16 de diciembre de 1991, se decía que «La cuestión de la determinación de la naturaleza jurídica de una relación en que concurra la doble condición de miembro de los órganos de Administración y la de ejercicio de los poderes inherentes a la titularidad de la empresa, ha sido abordada por esta Sala en sus SS. 29 septiembre 1988, 21 enero y 18 junio 1991, que sientan la doctrina, que debe aquí reiterarse, de que “la relación de colaboración en una determinada sociedad mercantil tiene en principio este exclusivo carácter en los casos de desempeño simultáneo de actividades de administración de la sociedad y de alta dirección o gerencia de la empresa de la que aquélla es titular”, pues al no existir en nuestro derecho distinción entre los cometidos inherentes a miembros de los órganos de administración de las sociedades y los poderes inherentes a la titularidad de la empresa que son propios del trabajo de alta dirección, se infiere “que no es el contenido de las funciones sino la naturaleza del vínculo lo que determina la naturaleza de la relación”, puntualizando la Sentencia antes citada en último lugar que “si existe una integración orgánica de la persona que desempeña el trabajo de dirección en el consejo de administración social, cuyas facultades son las que se actúan directamente o mediante delegación interna, la relación no será laboral sino mercantil”»”. (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Más ilustrativas resultan las sentencias de la Sala de lo Contencioso del mismo Tribunal, de 13 de noviembre de 2008 (recurso nº 3991/2004), y la de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009), que, pronunciándose sobre el carácter deducible de las retribuciones a Administradores y miembros de Consejos de Administración, vienen a hacer un amplio compendio de la jurisprudencia en el terreno que ahora nos ocupa, tanto de la Sala de lo Social como Civil, señalándose en ambas sentencias citadas, que:

“... acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido al Derecho laboral, las Salas de lo Civil y -especialmente- de lo Social de este Tribunal han hecho las afirmaciones que a continuación se exponen, ... :

a) En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, ... , los órganos de administración de las compañías mercantiles, ... tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» [Sentencias ...]; razón por la cual es erróneo «entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía», actuaciones, todas ellas, que se integran en el citado art. 1.3.c) E.T . (Sentencias ...).

b) Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que ... «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral» (Sentencias ...).

c) Asimismo, en tercer lugar, la Sala Cuarta de este Tribunal ha puesto de manifiesto que «[t]oda la actividad de los Consejeros, De este modo, «no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección» del art. 2.1.a) E.T ., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son «las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil» (Sentencia de ...).

d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E.T . y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia «la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades» de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos «se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa» [Sentencias ...]; ahora bien, «aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente», dado que «en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ...» (Sentencia ...).

e) En quinto lugar, **en cuanto a la cuestión de si la doble actividad**, como Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado y como Director General, **determina «una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas»**, la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, «[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, **es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque**, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social» (Sentencia ...). **Por esta razón**, «cuando se ejercen funciones de esta clase **la inclusión o**

exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral» [Sentencias ...]. Así pues, «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza»; ... «La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, ...».

f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, ... «el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil» [Sentencia...].

g) En séptimo lugar, ..., **la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T .), bien especial [art. 2.1.a) E.T .] [Sentencia ...], ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art. 1.3 E.T) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985)» [Sentencia ...]; de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, **cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral**» [Sentencias ...]. Dicho de manera aún más precisa, «aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) ...**

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la Sentencia de 21 de abril de 2005, antes citada, ha señalado que ... «[c]uando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles» (FD Tercero).

h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral ... Y lo mismo ha concluido la Sala Primera ...

i)

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia» [Sentencia ...]; y que tampoco es relevante que la entidad demandada «hay[a] calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto», por cuanto que, «la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes» (Sentencia ...); como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero «estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador», «se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en -hojas salariales-, clásicas en el mundo de las relaciones laborales» (Sentencia...). Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primer al señalar, en la citada Sentencia de 12 de enero de 2007 que «sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral.» (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

Vista la reiterada jurisprudencia que se cita en esas dos amplias sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, no cabe duda de que desde el nombramiento del sujeto pasivo como Vocal del Consejo de Administración de B ... en 1986, la relación que le une a la citada empresa no es de carácter laboral, sino mercantil, y así se mantiene hasta la «renuncia de J.x ... al cargo de Presidente del Consejo de Administración y a su condición de Consejero», en 2007, de ahí que la indemnización satisfecha por B, S.A. por la renuncia del sujeto pasivo no goza de reducción alguna a tenor de lo dispuesto por los transcritos artículos 18 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 11.1 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, en tanto que dicha reducción únicamente opera sobre las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la «relación laboral», que no es el caso.

Quinto.

En contra de lo expuesto, sostiene el reclamante que la doctrina del vínculo no es cuestión pacífica, citando diversas sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo que datan de 1989, 1990 y 1991, así como del Informe de la Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo, distintos artículos de varios autores y varias consultas de la Dirección General de Tributos. No obstante, atender a lo que eventualmente resultara de los pronunciamientos que se citan por el contribuyente (que datan de 1989, 1990 y 1991), así como pareceres y artículos de distintos autores referidos, resultaría desoír la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, de manera reiterada y constante desde años ha, viene manteniendo aquella doctrina del vínculo que hace prevalecer la relación mercantil y las correspondientes funciones de los Administradores y miembros del Consejo de Administración. Apartarse de aquella doctrina supondría una clara quiebra del sistema de fuentes del Derecho, del que forma parte *“la jurisprudencia ... que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley”*, como así lo dispone el artículo 1.6 del Código Civil. Precisamente, es significativo citar, en este punto los pronunciamientos de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas ambas en recursos de casación para la unificación de doctrina (números 1427/2010 y 1156/2009, respectivamente), en los que se casan las sentencias de los Tribunales menores que venían a contravenir la clara y reiterada jurisprudencia de la Sala tal como antes se ha expuesto, en los mismos términos que ahora defiende el interesado en sus alegaciones. Así, en la referida sentencia de 2011, remitiéndose a la de 2009, se señala que:

“La sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2009, recurso 1156/2009, ha examinado la situación que se produce cuando un trabajador, unido a la empresa por una relación especial de alta dirección, pasa a desempeñar un cargo societario, como miembro del Consejo de Administración. La sentencia razona: “Como recuerda la sentencia ... , “Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (. . .). Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan “la realización de cometidos inherentes” a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el “desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad”, de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3 ,c) del Estatuto de los Trabajadores.

Teniendo siempre presente el anterior argumento, esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión que se plantea, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias de ... han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, [de ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la sentencia recurrida y en el de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembros de consejo de administración les unía con las empresas demandadas]; por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral”.

Sexto.

Sostendría a continuación el reclamante que la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, no se extinguió en 1986 con el nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración de **B, SA**, sino que ésta quedó suspendida y, además, no puede exigirse pacto escrito al respecto, toda vez que la doctrina imperante entonces no lo exigía. Por otro lado, señala que la voluntad de las partes era esa, como se infiere de diferentes circunstancias: las retenciones practicadas, la antigüedad considerada, el acceso a beneficios y retribuciones en especie al igual que los altos directivos de **B ...**, la participación en programas de obligaciones convertibles o el disponer de un seguro médico como empleado.

En este punto cita el acuerdo impugnado la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, que conviene aquí reproducir. Según señala la sentencia ya citada de aquella Sala de 24 de mayo de 2011, *“la sentencia [del Juzgado de lo Social] entendió que hasta el 19 de febrero de 1987 la relación era laboral común, desde esa fecha hasta el 23 de junio de 2000 alta dirección y desde esta última fecha su vínculo es mercantil.*

Razona que no ha existido suspensión de la relación laboral común sino extinción al pasar a ser de alta dirección y extinción de esta relación al ser nombrado administrador único” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La tesis del reclamante encontraría apoyo en la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010 (recurso 4065/09) , que declaró que:

“cuando se accede al órgano societario de representación por promoción laboral -desde una relación laboral previa- hay que entender que con ello se suspende la relación laboral y no se extingue, salvo pacto expreso en contrario, por la demanda jurídica que va implícita en toda situación, de promoción y resultar de aplicación analogía "iuris" con la situación de excedencia o la "legis" prevista en el artículo 9 del RD 1382/1985 regulador de la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, de tal modo que la extinción de la relación societaria activa la laboral suspendida desde la que se accedió a ésta”.

Pero la referida sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011, recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina, casa aquella sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010, señalando en su Fundamento Cuarto, que:

“La siguiente cuestión a examinar es si el nacimiento del vínculo societario -operado el 23 de junio de 2000- suspende la relación especial de alta dirección iniciada el 19 de febrero de 1987, como mantiene la sentencia recurrida, o si, por el contrario, tal y como mantiene el recurrente extingue dicha relación.

La sentencia de esta Sala anteriormente citada, sentencia de 9 de diciembre de 2009, recurso 1156/09 , ha señalado: <<el nacimiento del vínculo societario ha supuesto la extinción del previo laboral, con la consiguiente incompetencia de este orden social para resolver las controversias que se susciten entre las partes en litigio. Y no existe en el caso norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación de alto cargo tras el cese como consejero o sobre el mantenimiento, tras dicho cese, del derecho al percibo de la indemnización pactada en el contrato de alto cargo, cuyo contenido y alcance deba ser interpretado por esta Sala>>.

*Aplicando la doctrina expuesta al asunto ahora sometido a la consideración de la Sala forzoso es concluir que el inicio del vínculo societario el 23 de junio de 2000 ha acarreado la **extinción de la relación laboral especial de alta dirección**, vigente desde el 19 de febrero de 1987, no existiendo norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación laboral especial tras el cese como consejero ni sobre el percibo de indemnización alguno por la extinción de la citada relación laboral”.* (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

Precisándose después en aquel pronunciamiento, que:

“... aun en el supuesto de que se admitiera que ha desempeñado simultáneamente tareas de administrador único y de alta dirección, con integración orgánica en el campo de la administración social, la relación no es laboral sino mercantil, admitiéndose únicamente el desempeño de cargos de administración de la sociedad y laborales, en el supuesto de relación de trabajo en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección”.

Tal pronunciamiento, reiterando aquel otro anterior que se cita, constituye la clara jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la extinción de la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, que determina el nombramiento del hasta entonces empleado, como Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad, admitiendo claro está la jurisprudencia, que dicha extinción ceder el paso a una suspensión, únicamente en el caso de que existiese “norma colectiva o pacto individual” que así lo dispusiera, esto es, que en caso de ausencia de norma colectiva o pacto individual se estará a la extinción de la relación laboral. Así, el Tribunal Supremo rechaza, de plano, que en este campo pudiera aplicarse, por analogía, lo dispuesto por el artículo 9.2 del Real Decreto 1382/1985, para el caso de promoción interna de relación laboral común a relación laboral de alta dirección (dicho precepto prevé que “...se especificará si la nueva relación especial sustituye a la común anterior, o si esta última se suspende. Caso de no existir en el contrato especificación expresa al respecto se entenderá que la relación laboral común queda suspendida”). Véase que ésta era la argumentación de la sentencia de suplicación del Tribunal Superior de Justicia que el Tribunal Supremo casó, y ésta es la argumentación que igualmente sostiene el interesado en esta vía (con cita, paradójicamente, de la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010, que, justamente, es la que casa y anula la referida sentencia del Tribunal Supremo), y que, por iguales motivos, debe rechazarse por ausencia de norma colectiva o pacto individual que así lo acordara.

Al tiempo que la representación del interesado rebate las argumentaciones del acuerdo recurrido, es condecorador de la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo, así que pretende hacer valer otras pruebas indiciarias para acreditar la existencia de ‘pacto individual’ ante la ausencia de pacto expreso u otra prueba irrefutable de su existencia. Señala que la voluntad de las partes se infiere de diferentes circunstancias, como el tipo impositivo de

las retenciones practicadas (de empleado, no de miembro del Consejo de Administración), la antigüedad considerada, el acceso a beneficios y retribuciones en especie al igual que los altos directivos de B..., la participación en programas de obligaciones convertibles o el disponer de un seguro médico como empleado.

Visto lo anterior, cumple recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), establece que *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”*.

Así, compete al interesado la carga de probar la existencia de pacto individual o norma colectiva que dispusiera el mantenimiento de la relación laboral, en suspenso, durante el periodo en el que operase el nombramiento como miembro del Consejo de Administración.

En este sentido, consta en el expediente el nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración de B ..., en sesión de este órgano de 20/11/1986, en el que se dice:

“El Consejo de Administración ... adoptó por unanimidad, entre otros, los siguientes acuerdos ...:

Nombrar Vocal del Consejo de Administración ... a D. J.x ... y que es accionista.

D. J.x ..., presente en este acto, acepta y agradece su nombramiento, toma posesión del cargo de Vocal del Consejo de Administración y manifiesta no hallarse incurso en causa alguna de incompatibilidad ...”.

Nada se dice en el acuerdo de nombramiento acerca del mantenimiento, en suspenso, de la relación laboral de carácter especial. Tampoco se ha aportado por el interesado prueba alguna de la existencia de norma colectiva interna que operase en ese sentido en la mercantil y, de las que se dicen pruebas indiciarias no puede presumirse la existencia de aquel pacto. Así, el tipo de retención aplicable a las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de Administración resulta el mismo, medie o no pacto individual o norma colectiva alguna que establezca aquella suspensión, toda vez que la relación mercantil que impera determina de manera indubitada el tipo de retención a aplicar, sin que resulte admisible hablar de ‘doctrina de actos propios’ por no haber regularizado la Administración las retenciones practicadas por la mercantil, toda vez que, en primer lugar, no existe acto administrativo alguno que pueda vincular a la Administración (precisamente por ausencia de comprobación), y, en segundo lugar, de haber mediado aquella regularización, ésta se habría producido con independencia de la concurrencia de pacto individual o norma colectiva alguna. Hace referencia el sujeto pasivo a determinados beneficios de los que gozó en tanto miembro del Consejo de Administración, propios de los empleados de alta dirección; al respecto, ni prueba el reclamante el hecho manifestado, ni se inferiría del mismo las conclusiones que pretende, toda vez que el hecho que los miembros del Consejo de Administración gocen de determinados beneficios que igualmente pudiera proporcionar la empresa a los altos directivos, nada informa acerca del carácter de la relación que les une y, más aún, de la que se dice relación suspendida.

Lo anterior impone confirmar el acto administrativo impugnado, en tanto que, en palabras de la propia Sala de lo Social del Tribunal Supremo, *“el inicio del vínculo societario ... ha acarreado la extinción de la relación laboral especial de alta dirección, ..., no existiendo norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación laboral especial tras el cese como consejero ni sobre el percibo de indemnización alguno por la extinción de la citada relación laboral”*.

Septimo.

Por último, razona la representación del reclamante que la Inspección ha perdido de vista cuál es la adecuada interpretación de las normas tributarias, debiéndose tener presente que el antecedente del actual art.

11.1.f) del Reglamento se enmarcaba en el conjunto de medidas que históricamente han tratado de paliar el efecto de la progresividad sobre las rentas irregulares; esto es, que olvida la Inspección que no estamos ante un beneficio fiscal sino ante una técnica que pretende corregir los efectos nocivos de la progresividad.

El debate que plantea el interesado exige retomar lo preceptuado por el artículo 18 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento que lo desarrolla. Obviamente la reducción del 40 % aquí discutida obedece a la corrección de la progresividad de las rentas 'irregulares', al igual que lo hacía la Ley 18/1991, del IRPF, anualizando la renta por lo años de generación o por 5 -en caso de ausencia de periodo-. Una u otra técnica responden a la misma finalidad, pero eso nadie lo ha puesto en cuestión, ni la Inspección ni este Tribunal. La cuestión esencial es determinar si aquella indemnización merece catalogarse (en la denominación utilizada por la Ley 18/1991), como 'renta irregular', en tanto que, de ser así, nadie duda de la aplicación de la reducción del 40 % controvertida.

Siguiendo el planteamiento del reclamante, véase que la Ley 18/1991, del IRPF, calificaba en su artículo 59 como 'rentas irregulares' a "*Los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año*", previendo en este caso que, "*Los rendimientos irregulares procedentes del trabajo personal o del capital así como los rendimientos irregulares positivos de actividades empresariales o profesionales, se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado, contados de fecha a fecha. En los casos en que no pueda determinarse dicho período se tomará el de cinco años. El cociente así hallado se integrará con los rendimientos regulares del sujeto pasivo para determinar su renta regular*" (art. 65).

La normativa aplicable al caso ahora analizado, ratio temporis, sigue el mismo esquema, esto es, distingue dos situaciones o circunstancias tasadas que habilitan aquella corrección de la progresividad (ahora, mediante la reducción en base imponible, antes, con la anualización de la renta), una, atendiendo al periodo de generación, otra, considerando la renta como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. Así, el artículo 18 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, después de advertir que, "*como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad*", dispone aquella reducción del 40 % en caso de concurrencia de cualquiera de las dos situaciones o circunstancias que describe en su apartado 2º, a saber:

- 1) "*en el caso de rendimientos íntegros ... que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como*
- 2) "*aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*".

En esencia, la evolución normativa alegada nada ha cambiado en esta materia. Lo que antes eran "*rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo*", ahora resultan ser los rendimientos "*que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*", y, lo que antes resultaba ser rendimientos con un "*ciclo de producción sea superior a un año*", ahora resulta ser "*rendimientos íntegros ... que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente*".

Así las cosas, no cabe invocar interpretación alguna de la norma acudiendo a esa evolución histórica, porque nada ha cambiado en este ámbito. En esencia, la regulación anterior a la que se refiere el reclamante y la actual, resultan idénticas.

Lo esencial, antes y ahora, es determinar si la renta o rendimiento en cuestión tiene cabida en alguno de los dos supuestos tasados que, antes y ahora, contempla la norma tributaria. En este sentido, la renta de 13.928.868 € percibida por el sujeto pasivo por su renuncia voluntaria como presidente y miembro del Consejo de Administración de B..., carece de periodo alguno de generación, en tanto que el derecho a percibirla nace al tiempo que la misma se reconoce y paga. Luego, la eventual aplicación de aquella reducción del 40 % no puede operar atendiendo a "*un período de generación superior a dos años*", por lo que, desde esa perspectiva, no existe progresividad alguna que corregir en tanto que renta obtenida y devengada de manera instantánea. Por otro lado, su eventual consideración como "*rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*", pasa, imperativamente, porque así "*se califiquen reglamentariamente*", y, debemos volver a insistir, que las "*cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación*" mercantil, no están incluidas entre aquellas que el Reglamento califica como "*obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo*", calificación ésta que se reserva, exclusivamente, a "*cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral*".

Plantea el contribuyente el diferente trato fiscal que, de sustentarse las tesis de la Inspección, recibiría aquel Director General que percibiendo una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de su relación laboral, sí gozaría de dicha reducción, frente aquel otro Director General que, percibiendo igual indemnización por resolución de mutuo acuerdo de su condición de Consejero, no goza de la referida reducción por haber sido previamente promovido a Consejero; y primar, según se ha visto, la relación mercantil, considerando que este distinto trato vulnera los principios de igualdad, de capacidad contributiva y de justicia tributaria.

Hay que recordar que es el legislador quien, por razones de técnica tributaria y política fiscal, regula y establece cómo se cuantifica la capacidad contributiva de los contribuyentes y cómo debe calcularse su aportación a la Hacienda Pública vía impositiva. Podríamos encontrar supuestos que, desde una perspectiva vulgar, prosaica, no jurídica, pudieran hacer pensar que igualmente estamos ante *“rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, o, desde esa misma perspectiva prosaica, alguien pudiera cuestionarse por qué un rendimiento con un periodo de generación de justo dos años no se debe beneficiar de la reducción, frente a aquel otro que sí goza de dicha reducción por tener un periodo de generación que se alarga únicamente 24 horas más que aquel otro, ahora bien, esta no es la labor de un Tribunal.

Sí debe insistirse en que el supuesto ahora analizado, la percepción de una indemnización por la resolución de la relación mercantil que unía al sujeto pasivo con la sociedad, no se encuentra entre los supuestos tasados por la norma citada, por lo que no se está ante rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y, frente al alegato de vulneración del principio de igualdad en el supuesto teórico planteado por el interesado, cabe recordar que no es comparable ni asimilable la situación de un empleado, ligado a la mercantil por una relación laboral, aunque esta sea especial o de alta dirección, que la situación de un Administrador o miembro del Consejo de Administración o más aún del Presidente del Consejo, ligados estos a la sociedad por una relación mercantil; como bien señala el Tribunal Supremo en las sentencias trascritas en esta resolución, los Administradores y miembros de los Consejos de Administración ejercen poderes inherentes a la propiedad, a la titularidad de la empresa, frente a la nota de ajeneidad que caracteriza al personal laboral de alta dirección, lo que evidencia diferencias de uno y otro caso ante el supuesto de una indemnización pactada por el alto directivo con la titularidad de la empresa (en el supuesto de relación laboral de alta dirección), frente al supuesto de la fijación por los miembros del Consejo de Administración o Administradores, de su propia indemnización. Además de otras diferencias, ésta explica, informa o justifica, cuanto menos, el diferente tratamiento fiscal que la normativa tributaria otorga a las indemnizaciones por resolución de relaciones laborales y por resolución de relaciones mercantiles.

En resumen, en el presente caso, ni existe periodo de generación de aquella renta en que consiste la indemnización, ni aquella indemnización constituye *“rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”* a la vista de las circunstancias tasadas por la norma, lo que impone rechazar los alegatos de la representación del reclamante y confirmar el acuerdo recurrido.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el acto administrativo impugnado por resultar ajustado a Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.