

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066939

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de junio de 2017

Vocalía 1.^a

R.G. 3737/2014

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Relación laboral especial de alta dirección. Calificación del trabajador como alto directivo. El interesado entiende que la calificación realizada por la Inspección es improcedente, ya que considera que la relación existente ha sido desde su inicio una relación laboral común, y no una relación especial de alta dirección como defiende la Inspección. Pues bien, la relación especial de alto directivo se determina, no por análisis por separado de cada una de las características del puesto como pretende el interesado, sino por el conjunto de las mismas. De esta forma, el interesado, pese a depender del Director de la Empresa, el conjunto de características que rodean su relación laboral determina que se considere como una relación especial de alto directivo pues, en síntesis, desempeña unas funciones que inciden sobre los objetivos generales de la empresa disponiendo para ello de unas facultades muy amplias propias de un alto directivo y de no un trabajador muy calificado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 105 y 108.

RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1 y 2.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económica administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por Don **Ax...** (NIF ...) en representación de **X...**, (en adelante **X...**) con NIF ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCT y A) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC), de fecha de 16 de mayo de 2014, por el que se dictó liquidación en concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional de los periodos mensuales de enero a diciembre de 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante comunicación notificada el 17/02/2012 un Equipo de la D.C.T. y A. de la D.C.G.C. inició a dicha entidad unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general atinentes, además de a otros conceptos y períodos tributarios, a su Obligación tributaria de Retener e Ingresar a cuenta sobre los Rendimientos del trabajo / profesional de los períodos mensuales de 01/2008 a 12/2008.

Tras instruir las, y además de otras de diverso tipo (A01 y A02), el 03/02/2014 ese Equipo de inspección incoó a la entidad un acta de disconformidad (modelo A02) relativa a dicho concepto y períodos (Retenciones e Ingresos a cuenta sobre Rendimientos del Trabajo de 01/2008 a 12/2008). En este acta, se regulariza las retenciones practicadas sobre la indemnización por despido abonada por **X...** a D. **Mx...**, por entender que la relación que estos tienen desde 02/01/1987, momento en que se nombra al trabajador Director de Gestión de **X... V SA**, es una relación laboral de carácter especial de alta dirección, en base a las siguientes indicios:

“1º. La categoría laboral de Director de Gestión de **X... V SA** del Sr. **Mx...** se reconoce por la empresa mediante la firma de un contrato en fecha de 02-01-1987, en el que no se menciona la sujeción al Estatuto de Trabajadores, siendo el cargo de Director de Gestión de dedicación exclusiva e incompatible con cualquier otra

actividad retribuida y en el que se establece la obligación de prestación de servicios a otras Entidades del Grupo X... .

2º. D. Mx... tenía amplios poderes otorgados en escrituras públicas, que implica la concurrencia de circunstancias de autonomía y plena responsabilidad en el ejercicio de sus funciones. Es autorizado también en las cuentas bancarias de la entidad.

3º. La posición del empleado en el organigrama de la empresa, sin dependencia directa de ningún otro empleado, según se desprende organigrama aportado por la entidad, siendo el cargo el de Director de R.R.H.H.

4º. El importe de las retribuciones percibidas muy superiores en comparación a las devengadas por los otros empleados.

Esta indemnización satisfecha al trabajador, se declararon, en la parte correspondiente (45 días año trabajado con un máximo de 42 mensualidades), exentas del IRPF al considerar que la relación que unía a este con la entidad era común, y por ende no se practicaron las correspondientes retenciones. En concreto, de los 985.850 euros satisfechos por la entidad en concepto de indemnización de despido improcedente, se consideró exenta 736.223,46 euros (102.864,86 en el año 2007 y 633.358,14 en el año 2008)

Considera el actuario que se trata de una indemnización satisfecha parte por un periodo en que el trabajador era un Alto Directivo (desde el 2/1/87 hasta la fecha de despido), por lo que la parte que corresponda a dicho periodo está sometida al impuesto y a su sistema de retenciones.

Segundo.

Disconforme la entidad con el contenido del Acta, el 28 de febrero de 2014, tras solicitar una ampliación del plazo de alegaciones, presentó un escrito, en el que formulaba las siguientes, en síntesis:

- PRIMERA: La Inspección ha extralimitado las funciones que le atribuye la Ley General Tributaria.

- SEGUNDA: Subsidiariamente, improcedente calificación de la relación laboral como relación especial de alta dirección.

Señala como motivos principales de sus alegaciones que la definición de alto directivo es muy restrictiva, siendo necesario cumplir unos requisitos muy exigentes; que sólo ejerce sus funciones en un área determinado y no en un área de global; que en cuanto a su jerarquía, no depende únicamente de la persona titular de la empresa, sino que está en un escalón jerárquico inferior; en cuanto a la retribución, que no existe limite a partir del cual se considere la relación de carácter especial; y que sus poderes sólo influyen a su área funcional y no a los objetivos generales de la empresa.

- TERCERA: La Jurisprudencia citada por la Inspección en su informe ampliatorio no es aplicable al caso.

Formulada las citadas alegaciones, en fecha 16 de mayo de 2014, por el Jefe la Oficina Técnica se dictó acuerdo por el que se giraba liquidación número **A23-...**, de la que resultaba una deuda tributaria de 127.699,94 euros, de los que 99.656,32 euros se corresponden con la cuota y 28.043,62 euros con los intereses de demora, acto de liquidación que fue notificado a la entidad –vía NEO- el día 20 de mayo de 2014.

En dicho acuerdo se confirma la liquidación propuesta en el acta de disconformidad incoada el 3 de febrero de 2014.

Tercero.

Frente a tal acto de liquidación, el 13/06/2014 la entidad interpuso ante este T.E.A.C. **reclamación económico-administrativa**, a la que se asignó el nº. **00/3737/2014**.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó el 6 de marzo de 2015 un escrito en el que incorpora las siguientes alegaciones:

1. La Inspección extralimitó las funciones que le atribuye la Ley General Tributaria.

2. Subsidiariamente, improcedente calificación de la relación laboral como relación especial de alta dirección.

3. Las conclusiones de las Inspección se basan en meros indicios que en ningún caso revelan la existencia de una relación especial de alta dirección.

La primera y segunda alegación son las ya alegadas al acta de disconformidad, y contestada por la Oficina Técnica en el acuerdo de liquidación, pero en ellas se incorporan algunos razonamientos nuevos en aras a defender dichas argumentaciones.

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 las reclamaciones económico-administrativas han sido interpuestas 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.

En esta reclamación son dos las cuestiones principales a resolver, por un lado, si tiene capacidad la Inspección para calificar la relación laboral existente entre la entidad y su trabajador; y por otro lado, si es procedente o no la calificación realizada por esta de relación especial de alto directivo.

Comenzando por la capacidad de la Inspección de calificar la relación a efectos tributarios, y que según el interesado se supone extralimitarse en sus funciones, ha de destacarse, como ya se hizo en el acta de disconformidad, el principio de calificación dispuesto en el artículo 13 de la LGT, según el cual: *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocios realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

Por tanto, se trata de una facultad que la Ley atribuye a la Administración, y que le permite, solo a efectos tributarios, determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y su correspondiente tributación, con independencia de la forma o denominación dada por las partes.

Esta facultad de calificación, con efectos exclusivamente fiscales, ha sido reconocida en diversas resoluciones de este Tribunal, pudiendo citar entre otras la RG 4135/2010 (30/05/2012) y la RG 3123/2008 (25/06/2009), confirmadas por la Audiencia Nacional en sentencias 14 de mayo de 2014 (recurso nº 04/3471/12) de y de 23 de junio de 2010 (recurso núm. 04/258/09) respectivamente.

Con este precepto, de forma lógica en consideración por este Tribunal, se pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de la Ley.

En base a esta facultad de calificación atribuida a la Administración en el artículo 13 LGT, y ante la apreciación de varios indicios destacadas en el acuerdo de liquidación y en el acta de disconformidad, la Inspección considera que, a efectos de la regularización, la verdadera relación existente entre la entidad y el trabajador, desde la promoción de este, es una relación especial de alto directivo; y no una relación común como pretende el interesado.

El interesado, disconforme con esta cuestión, que ya fue alegada y respondida adecuadamente a juicio de este Tribunal por la Inspección, insiste sobre la misma reiterando lo mencionado en las alegaciones presentadas al acta y señalando que la Oficina Técnica se ha limitado a considerar no aplicables al caso las sentencias y resoluciones aportadas. Adicionalmente, argumenta que la diversa jurisprudencia citada en el acuerdo de liquidación no trata la cuestión de calificación por la Inspección pues dicha cuestión no es planteada en las mismas.

Así pues, a la vista de los preceptos y de las resoluciones citadas, este Tribunal, apoyando el comportamiento realizado por la Inspección, considera que esta no se extralimitó en ningún momento en sus funciones. La Inspección se ha limitado, en base a la apreciación de determinado indicios, a calificar (a los solos efectos tributarios) un negocio entre dos partes por su verdadera naturaleza jurídica, y no por lo que las partes pretendían que fuera.

Es más, se trata de una facultad reconocida de forma expresa a la Administración en el artículo 13 de la LGT, ya reproducido, si bien la misma sólo tiene efectos tributarios.

Por todo lo anterior, este Tribunal entiende que la Inspección no se ha extralimitado en su actuación de calificación, desestimando así la pretensión alegada por el interesado.

Tercero.

A continuación, el interesado defiende que la calificación realizada por la Inspección es improcedente, ya que entiende que la relación existente entre la entidad X... y el señor Mx... ha sido desde su inicio una relación laboral común, y no una relación especial de alta dirección como defiende la Inspección.

En este sentido, se hace necesario partir de la definición de personal de alta dirección recogida en el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, donde se dispone que:

“Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instituciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad”

Y en su artículo 2 que “La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe”.

Además, esta definición se ha visto contemplada con una amplia jurisprudencia (citadas y reproducidas algunas sentencias en el acuerdo de liquidación para contestar a esta misma alegación presentada por el interesado sobre las actas) en la que se ha venido reiterando las notas definitorias de esta relación laboral de alta dirección, destacándose que, *“lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial”, y que, “para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad”* (SSTS de 24 de enero de 1990 y 2 de enero de 1991). Respecto a la nota característica de aquella relación laboral especial que versa sobre el ejercicio de poderes referidos al ‘conjunto de la actividad’ al que alude el ya citado art. 1.2 del RD 1382/1985, precisa el mismo Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de marzo de 1990 que:

“... en rigor, el texto no exige que únicamente merezca tal calificación el «alter ego» de la empresa, el titular del puesto-vértice de su estructura piramidal, sino que también comprende a los que, dotados de los correspondientes poderes, asuman altas funciones directivas en sectores específicos del tráfico empresarial: ya que la primera expresión hace referencia a la intensidad del poder, no a su extensión en lo territorial o funcional, de suerte que en sectores concretos de la empresa puede desplegarse la actividad del alto directivo ya que en definitiva la esencia de éste consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa.

Y por lo que afecta a la segunda expresión -poderes relativos a los intereses generales de la empresa- se está haciendo referencia al ejercicio de un poder superior que puede determinar el sentido de la marcha de la empresa de la misma forma que lo haría su titular, sin sometimiento a otros órganos intermedios, pero, dada la complejidad estructural actual de muchas organizaciones empresariales, las decisiones pueden ser tomadas en áreas concretas o en sectores clave de su actividad, en las que, sin embargo, se encuentran implicados los objetivos generales de la empresa que engloban a todas esas áreas o sectores”.

En este aspecto, cabe destacar que este Tribunal Central ya se ha pronunciado, como en la Resolución de 26 de marzo de 2009, RG 4206/2006 (confirmada por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 22 de junio de 2011, recaída en el recurso nº 04/159/09) en el siguiente sentido:

*“La relación laboral especial de alta dirección queda probada no por la extensión territorial o funcional del poder **sino por su intensidad**, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la*

actividad de alto directivo pues la esencia de éstas consiste en **participar e intervenir en la dirección y gobierno**, de tal forma que **pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa**, siempre que afecte a objetivos generales de la misma. Carece de relevancia la denominación del cargo o puesto dada por las partes, pues lo realmente trascendente es el conjunto de facultades y poderes que desarrollen en la práctica”.

*La negrita es de este TEAC en la presente Resolución.

Siguiendo con las características propias de la relación de alto directivo establecidas a través de las diversas sentencias y resoluciones, se reproduce de nuevo, pues ya se reprodujo en el acuerdo de liquidación, los criterios establecidos en la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1990 (recurso nº 439/90):

“Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter de especial que es propio de las de alta dirección, exigencia que explícitamente figura en el mencionado art. 1.2 , que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma. Ello supone que las facultades otorgadas, además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, hayan de ser referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para su dicha actividad. El alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicios de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común, ya que la calificación de alto cargo requiere la concurrencia de las circunstancias expuestas, en tanto que definitorios de tal condición, a tenor del repetidamente citado art. 2.1”

Asimismo, como señala la Audiencia Nacional en la sentencia de 22 de junio de 2011, recurso nº 159/2009 (la negrita es de este Tribunal)

“La resolución del presente recurso contencioso-administrativo requiere tener en cuenta el tipo de relación laboral que sostenía el recurrente con su empresa, esto es, como alta dirección que sostiene la Agencia Tributaria, como relación ordinaria como sostiene recurrente, a los efectos determinar la procedencia de la retención practicada en su día por la empresa NUTREXPA S.A. Se trata, en suma, de una cuestión fáctica, determinante el éxito de la pretensión de la actora, lo cual requiere valorar el conjunto de la prueba practicada, a los efectos de encajar o no en su caso la relación laboral del recurrente dentro del ámbito del art.1 del Real Decreto 1622/1985...

...La Jurisprudencia que ha venido interpretando dicho precepto -por todas, STS 28-6-2002 , 2-4-2001 , 18-12-2000 , 4-6-1999 y 22-4-1997, de la Sala Social -, ha venido entendiendo que las notas que caracterizan a la relación laboral especial son las de existencia de dependencia del órgano societario o persona que ocupa el puesto de titular de la empresa, la obtención de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, con un ámbito de actuación a toda la empresa que incluya decisiones fundamentales o estratégicas, aunque es posible que su actuación alcance a sectores específicos de la empresa, con tal de que afecte a áreas funcionales de indiscutible importancia..”

Funda aquella calificación la Inspección en un conjunto probatorio constituido, en síntesis, por:

- La amplitud de sus funciones e importancia contempladas en el contrato, hasta el punto de asesorar a otras empresas, así como una retribución complementaria en base a la recaudación **global** de la entidad.

De acuerdo con la cláusula primera del contrato del Sr. **Mx...** como Director de Gestión, a este le corresponde las siguientes funciones/obligaciones:

“Desempeñara las funciones propias de su cargo bajo la directa dependencia del Director General de **X... V, S.A.** .

Se considera comprendida entre sus obligaciones la prestación de servicios o asesoramiento de otras Empresas del Grupo, cuando sea requerido para ello, **sin derecho a una retribución especial**.

Su **dedicación al cargo será exclusivo e incompatible** con cualquier otra actividad retribuida”

- El cargo que desempeñaba el Sr. **Mx...** en el momento del despido, de acuerdo con la documentación de SMAC, era de Director de Recursos Humanos, integrado en el Grupo 1 Nivel 1 del Convenio Colectivo de **X...**, cuyas características detalladas en el artículo 10.2.2 del Convenio, y reproducido por la Inspección, refleja una importancia de las funciones e influencia en los objetivos generales de la empresa.

Se reproduce, a fin ilustrativo de la importancia, algunas de las características de este puesto detalladas en el convenio:

“Son puestos que se responsabilizan de la dirección, organización y control de una unidad funcional o de negocio compleja, que requieren de un alto conocimiento técnico y práctico sobre la función en la que están inmersos.

Se les indica qué problemas deben resolver pero no el cómo, necesitando una comprensión general de la función o área de la Organización en la que están inmersos.

Se enfrentan a problemas muy complejos y de gran variedad que requieren amplios conocimientos para solucionarlos. Exigen criterios propios ya que deben elegir la aplicación más adecuada, extrapolando soluciones previas anteriores”

Además, en relación con lo alegado por el interesado sobre la improcedencia de calificar como alto directivo a trabajadores acogidos al Convenio, la propia Inspección aclara que el artículo 2.2 de dicho Convenio establece la posibilidad que el personal de alta dirección acuerde con la empresa su aplicación.

- En escritura pública de 13 de septiembre de 1989, se otorgan amplios poderes, para que ejercite con carácter solitario las facultades de los grupos 1 (correspondencia), 3 (conjunto de Seguro), 7 (personal), 8 (cuestiones laborales), 22 (arrendamiento de obras, servicios y suministros) y 23 (Bienes muebles) y conjuntamente con otro apoderado de la sociedad que la ostente la 32 (Créditos)

El contenido de estos poderes, se detallan en la escritura pública, reproduciendo a título ilustrativo de su importancia, alguno de estos:

“7. PERSONAL

Contratar, y despedir empleados; fijar sus retribuciones, emolumentos, gratificaciones e indemnizaciones; firmar los contratos de trabajo correspondientes y sus modificaciones posteriores; y ejercitar en general todas las facultades necesarias para la administración del personal de la sociedad.

32. CREDITOS

Conceder créditos en nombre de la Sociedad a terceras personas, con garantía de primera hipoteca sobre bienes inmuebles, así como créditos personales a los empleados y directivos de la Sociedad, firmando para ello cuantos documentos públicos o privados resulten necesarios, ya sea para su concesión así como en su caso para su cancelación.”

Y posteriormente, en escritura pública de 11 de noviembre de 1999, se amplía aún más los poderes a su favor en los siguientes términos:

“15. Organismos Oficiales.

Representar a la Sociedad ante todo tipo de Organismos Oficiales y Dependencias del Estado Español, Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios y cualesquiera otras autoridades administrativas, fiscales y de detasas así como ante todo tipo de autoridades y organismos oficiales de todos los países del mundo con facultades para presentar escritos, solicitudes y recursos, ratificarse en unos y otros en los casos en que sea necesario, impugnar actas, resoluciones y solicitar devoluciones por pagos indebidos”.

- Y como indicio complementario, destaca la Inspección que las retribuciones percibidas por dicho trabajador fueron de las más altas satisfechas por la empresa.

Vista la normativa y jurisprudencia citada tanto en esta resolución como en el acuerdo de liquidación, así como las argumentaciones de la Inspección, este Tribunal no alberga dudas acerca de la naturaleza de alta dirección de la relación laboral que unía al Sr **Mx...** con el sujeto pasivo desde la promoción de este en el año 1987.

De esta forma, el señor **Mx...**, pese a depender del Director de la Empresa, el conjunto de características que rodean su relación laboral determina que se considere como una relación especial de alto directivo pues, en síntesis, desempeñas una funciones que inciden sobre los objetivos generales de la empresa disponiendo para ello de unas facultades muy amplias propias de un alto directivo y de no un trabajador muy calificado.

Por ello, tal y como se establece en la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2011, la relación especial de alto directivo se determina, no por análisis por separado de cada una de las características del puesto como pretende el interesado, sino por el conjunto de las mismas.

El interesado, en relación con esta pretensión, cita una resolución de la Oficina Técnica que consideró que el Director de Marketing de dicha entidad no podía ser considerado alto directivo dado que *“la existencia de amplios poderes no confiere por sí sola a la relación laboral el carácter especial de alta dirección, pues deben tenerse en cuenta asimismo las funciones encomendadas y su trascendencia para la actividad de la empresa”*. Y en consecuencia, concluyó esta Oficina Técnica que *“los indicios acumulados no permiten concluir de forma indubitada que la relación laboral del Sr. **Gx...** pueda calificarse como propia de la alta dirección”*.

Este Tribunal considera que esta resolución de la Oficina Técnica no es trasladable al presente caso pues no concurren las mismas situaciones de hecho. Como bien indica la Oficina Técnica, la razón por la que no puede calificarse como tal es por la falta de indicios acumulados, ya que una mera concesión amplia de poderes no es suficiente. Sin embargo en el caso que ahora nos ocupa, la Inspección apreció la concurrencia de varios indicios característicos de dicha relación de alto directivo. Es más, el propio acuerdo que cita el interesado, contempla otros dos supuestos, con mayor similitud al que ahora nos encontramos, en el que se confirma la calificación de alto directivo en base a un cúmulo de indicios.

Y por otro lado, el recurrente manifiesta que la Oficina Técnica no ha dicho nada sobre la multitud de Sentencias que se citaron en el escrito de alegaciones, y que por ello han sido reiteradas en el presente recurso. Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado en diversas ocasiones este Tribunal, citando entre otras la resolución RG 2455/2007, (confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 7/12/2011, rec. N° 2/40/2009), en virtud de la cual se establece:

“Concretamente, en lo referido a las argumentaciones, no puede entenderse vulnerado el derecho del interesado por el hecho de que no se dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las vertidas en el procedimiento, pues el derecho invocado puede satisfacerse atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las argumentaciones que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esta respuesta respecto alguna argumentación que, a tenor de la respuesta ya obtenida, resulte secundaria.

En definitiva, hay que distinguir entre las argumentaciones que las partes formulen para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, toda vez que si bien respecto de las primeras no es necesaria para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar con una respuesta más o menos genérica, no ocurre lo mismo con el nivel de exigencia de la congruencia con las pretensiones efectivamente deducidas, siendo necesario en este último caso, para no incurrir en incongruencia omisiva, que al menos pueda deducirse de lo resuelto una respuesta tácita o inherente al conjunto de los razonamientos contenidos en la pretensión de que se trate de manera que cabalmente pueda deducirse que no sólo el órgano decisor tomó en consideración la pretensión deducida sino, además, el motivo de la respuesta. (En este mismo sentido STS de 03-04-2004 y STS 11-10-2004 y Rs. TEAC DE 23-10-2008 - RG 4037/08).”

En el caso que nos ocupa, la Oficina Técnica, mediante reproducción de diversas sentencias, haciendo incluso hincapié en algunos de los aspectos alegados por el interesado, contesta a la pretensión del interesado, que no es otra que si corresponde o no la calificación de relación especial de alto directivo.

Por todo lo reproducido anteriormente, este Tribunal comparte la calificación de alto directivo otorgada al Sr. **Mx...** y los argumentos en los que se apoya, desestimando así la pretensión de la parte de improcedente calificación.

Cuarto.

Y por último, el recurrente argumenta que la Inspección se basa en meros indicios, no pruebas, que en ningún caso revelan la existencia de una relación especial de alta dirección.

La cuestión que procede analizar se centra en determinar si se encuentra suficientemente probado por parte de la Administración que la relación entre X... y el Sr Mx... es una relación especial de alto directivo. A este respecto, el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que, *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*. Por otra parte, en relación a la prueba indiciaria, el artículo 108.2 del mismo texto legal establece que *“2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”*

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2012 (RG 5522/2009), analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2.

“ (...)”

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)”

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
b) que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.”

En el caso concreto que analizamos, la Inspección ha utilizado lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han venido denominando prueba por indicios. Además, la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado por la denominada apreciación conjunta, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico.

Tal y como se ha señalado en el Fundamento de Derecho anterior, la Inspección calificó la relación como de alto directivo en base a la valoración conjunta de los indicios, indiscutidos y debidamente acreditado.

El interesado articula sus alegaciones tratando de desmentir la valoración realizada por la Inspección, mediante un estudio separado de cada uno de los indicios señalados por esta (funciones, posición en el organigrama, poderes, retribución). Sin embargo, como se acaba de resaltar, la prueba de indiciaria ha de considerarse en su conjunto, y no de forma aislada.

Por tanto, como ya se concluyó en el Fundamento Anterior, este Tribunal comparte con la Inspección que el conjunto de pruebas indiciarias del presente caso conducen indefectiblemente al convencimiento de que estamos ante una relación laboral especial de alta dirección, desestimando así lo alegado por la parte interesada.

Por todo lo expuesto,

Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el acto de liquidación impugnado.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.