

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069359

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de enero de 2018

Vocalía 6.<sup>a</sup>

R.G. 2704/2014

**SUMARIO:****IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Indemnización por cese de relación laboral especial de alta dirección.**

Alcance de la exención. Sustenta el contribuyente el alegato de exención sobre un doble supuesto: por un lado, por considerar que la indemnización percibida también trae causa de la relación laboral especial de alta dirección -negando en este caso, además, el criterio fijado por la jurisprudencia acerca de la no exención de tales rentas-; y, por otro lado, por considerar que desde la constitución de la sociedad, la relación que le unía con la mercantil era laboral común, relación ésta que subsistió tras el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, pues simultaneó entonces esa doble relación. Pues bien, el nombramiento como miembro del Consejo de Administración produce la extinción automática de la relación laboral de alta dirección, salvo que se acuerde expresamente la reanudación de la misma tras el cese en el cargo mercantil, acuerdo que no se produce en el presente caso, lo que impide considerar que una parte de la indemnización cobrada pudiera corresponder a una relación laboral -la de alta dirección- extinguida con anterioridad.

Por otro lado, sustenta su pretensión de declarar exenta aquella renta y, por ende, la ausencia de la obligación de retener, por considerar que desde la constitución de la sociedad, la relación que le unía con la mercantil dejó de ser especial de alta dirección para ser una relación laboral común, relación ésta que, además, manifiesta que perduró tras su nombramiento como miembro del Consejo de Administración, defendiendo desde ese momento una dualidad de relaciones, estatutaria, como miembro del Consejo, laboral común, por los trabajos desarrollados para la firma bajo ese marco. Ahora bien, nada obra en el expediente administrativo que siquiera vislumbre la relación laboral común que ahora manifiesta con carácter novedoso; nada manifestó ante la Inspección de lo que ahora alega; ni tan siquiera formuló escrito de alegaciones en el trámite de puesta de manifiesto del expediente donde esos eran los hechos que figuraban en los documentos incorporados al expediente, ni presentó escrito de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta, donde así se recogían los hechos deducidos del expediente. Lo anterior impone rechazar los alegatos en este punto al no aportar prueba que acredite la pretendida exención soportada en el carácter común de la relación laboral, cuando, a mayor abundamiento, la documentación obrante en el expediente niega aquel carácter común de la relación laboral. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 14, 17 y 18.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 11, 77, 80, 82, 83, 85 y 86.

RD 1382/1985 (Regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 105, 179, 187 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 114.

Código Civil, arts. 3 y 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 144.

Ley 74/1980 (PGE para 1981), art. 10.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D<sup>a</sup> **Mx...**, en nombre y representación de **XTS SA**, con NIF ..., con domicilio a efecto de notificaciones sito en ..., contra los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fechas 17 de marzo de 2014 y 4 de septiembre de 2014, por los que respectivamente se practica liquidación provisional por el concepto RETENCIONES IRPF de

los periodos mensuales correspondientes a 2009 y 2010, y resolución sancionadora por el mismo concepto y periodos.

Cuantía (la mayor): 193.915,77 €

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 11 de octubre de 2013 se formalizó por la Inspección Acta nº **A02** ..., por el concepto Retenciones IRPF de los periodos mensuales que van de abril de 2009 a diciembre de 2010, suscrita en disconformidad por la representación del sujeto pasivo, proponiéndose la exigencia de una deuda tributaria de 190.726,29 €, de los que 167.505,05 € se corresponden con la cuota y 23.221,24 € con los intereses de demora.

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

- La empresa prescindió de los servicios de Don **Ax...** en fecha 31/12/2010, reconociendo un despido improcedente en virtud del cual satisfizo los siguientes importes en concepto de indemnización:

a) Indemnización exenta: 458.757,55 euros. Sobre este importe la entidad no practicó retenciones a cuenta del IRPF.

b) Resto indemnización: 49.570,87 euros. Sobre este importe la entidad aplicó la reducción del 40% prevista en la normativa del IRPF para las rentas irregulares.

- En el momento de su cese, el Sr. **Ax...** ocupaba el cargo de Vicepresidente del Consejo de Administración de la entidad; con anterioridad al desempeño de dicho cargo, mantuvo una relación laboral de alta dirección que debe considerarse extinguida con su nombramiento como miembro del Consejo de Administración.

- Considera el actuario que la indemnización percibida no deriva de la extinción de una relación laboral, sino de su cese como Consejero, y por lo tanto no goza de exención en el IRPF, ni tampoco procede practicar la reducción prevista para las rentas irregulares. El tipo de retención aplicable es el previsto en la normativa del impuesto para los rendimientos satisfechos a miembros de Consejos de Administración (35%).

- La Inspección hace constar que el Sr. **Ax...** no incluyó el importe de la indemnización calificado como exento por la entidad y, respecto al restante importe de la indemnización, sujetó a tributación el 60%.

#### Segundo.

Sin que conste la formulación de alegaciones por el sujeto pasivo, en fecha 17 de marzo de 2014 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT se dictó acuerdo, confirmándose la propuesta del actuario, cuantificándose la deuda tributaria exigida en 193.915,77 €, de los que 167.505,05 € se corresponden con la cuota y 26.410,72 € con los intereses de demora. En dicho acuerdo se señala que:

- Según consta en el expediente Don **Ax...** firmó el 1 de septiembre de 1995 un contrato laboral con la entidad **ZIC SA**, perteneciente al grupo **X**, en virtud del cual el Sr. **Ax...** se empleaba por **ZIC** hasta la constitución de la filial de **X** en España, momento en el cual se transferiría el contrato a la citada filial; en el mismo se indica expresamente que el contrato queda sujeto al Real Decreto 1382/85, por el que se regula la relación laboral especial del personal de alta dirección.

- Posteriormente el Sr. **Ax...** pasó a formar parte del Consejo de Administración de **XTS SA** (en adelante, **X**), según consta acuerdo de la Junta General Universal y Extraordinaria de accionistas de 1 de julio de 1998 (elevado a público el 28 de marzo de 2001).

- En fecha 2 de noviembre de 2010 se formalizó carta de despido del Sr **Ax...**, con efectos 31 de diciembre de 2010.

- Se cita la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la incompatibilidad de los cargos de Administrador o miembro del Consejo de Administración con la relación laboral especial de alta dirección, añadiendo

que el nacimiento del vínculo societario (cuando el primer cargo sucede al segundo de los citados), extingue el previo laboral, salvo que de manera expresa se pacte (de manera individual o colectiva), la reanudación de la relación laboral tras el cese del cargo mercantil.

- En el presente caso los importes percibidos por el Sr **Ax...** responden al cese del mismo como miembro del Consejo de Administración, pues la relación laboral especial se había extinguido años antes, por lo que no existe precepto legal alguno que otorgue la exención de aquellas rentas. Igualmente se niega la aplicación al caso de la reducción del 40 % de la renta en cuestión, por no concurrir periodo de generación ni obtenerse de manera notablemente irregular en el tiempo según los supuestos tasados del artículo 11 del Reglamento.

- A falta de alegación alguna del sujeto pasivo, se sostiene en el acuerdo que ni tan siquiera resultarían exentas tales rentas de entenderse que la relación laboral especial no se extinguió con el nombramiento del Sr **Ax...** como miembro del Consejo de Administración, toda vez que reiteradamente el Tribunal Supremo ha declarado la no exención de tales indemnizaciones en estos casos. Se añade que tampoco puede cuestionarse el carácter especial de la relación laboral que precedió a la mercantil, dado el cargo para el que fue nombrado el Sr **Ax...**, así como los amplios poderes de los que fue investido, sin que la obligación de seguir las directrices del Grupo multinacional altere tal consideración.

- Por último se señala que no es de aplicación la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de febrero de 2007, toda vez que el Sr **Ax...** presentó declaración-liquidación sin declarar aquella parte de la indemnización que la pagadora consideró exenta, aplicando al resto de la indemnización una reducción del 40%.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 18 de marzo de 2014.

#### Quinto.

En fecha 19 de abril de 2014 (habiendo sido festivo el viernes 18 de abril), la representación de la actora presentó ante este Tribunal escrito solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo (siendo asignado el número de expediente **RG. 2704/2014**), vertiendo en el propio escrito de interposición alegaciones que, en síntesis, resultan las siguientes:

Imprudencia de exigir el IRPF por aquellas rentas, dado que si estamos en presencia de liberalidades como sostiene la Administración, procedería la exigencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Admite la actora el carácter especial de la relación laboral que unía al Sr **Ax...** con la mercantil, pero únicamente hasta la constitución de la filial en España. Una vez ésta fue constituida, las labores del Sr **Ax...** pasaron a ser de carácter ordinario, sometidas en todo caso a las decisiones del socio único de la compañía **X**. Además, como advierte la jurisprudencia, no todo directivo de una firma ha de ser considerado como personal de alta dirección, pues para ello es necesario la concurrencia de tres requisitos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad, que los poderes del empleado alcancen a los objetivos generales de la empresa y que los mismos se ejerzan con autonomía y plena responsabilidad. Se dice que la Inspección no ha examinado esta circunstancia, pero las labores de asesoramiento, gestión comercial, etc, del Sr **Ax...** así lo acreditan.

En el supuesto de no considerar procedente la exención de la renta, sostiene la representación de la actora la aplicación al caso de la reducción del 40 % prevista por el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, tanto si se considera que la renta en cuestión supone la retribución por el cese de una relación laboral (lo que denomina 'renta del trabajo'), como si retribuye el cese de un miembro del Consejo de Administración (lo que denomina 'renta de un administrador'). En cualquiera de los dos casos, se argumenta la existencia de un periodo de generación que se identifica con los 15 años de servicios del Sr **Ax...** a la firma, 8 como Administrador, negándose la afirmación de la Inspección que sostiene que tal indemnización surge 'ex novo' al tiempo de satisfacerse.

Por último se invoca la doctrina del Tribunal Supremo en la que proscribía el enriquecimiento injusto a que puede dar lugar este tipo de regularizaciones. Sostiene la actora que únicamente resultaría exigible la diferencia de cuota tributaria que hubiera resultado en el IRPF del Sr **Ax...**

De acuerdo con lo anterior dice solicitar la actora "dejar sin efecto la propuesta de resolución de expediente sancionador; o, subsidiariamente, rectifique la base de cálculo del perjuicio económico así como la graduación de la sanción a imponer"; subsidiariamente, que sea admitida aquella reducción del 40%, o únicamente sea exigible la cuota diferencial que le hubiera correspondido tributar al ex empleado en el IRPF.

**Sexto.**

Trayendo causa de la referida regularización, se instruyó expediente sancionador frente al sujeto pasivo, dictándose en fecha 4 de septiembre de 2014 resolución sancionadora imponiéndose al sujeto pasivo sanción pecuniaria de importe 108.878,28 €, al considerarse que la actuación de éste en lo que hace al no ingreso de las cantidades correspondientes en concepto de Retención constituye infracción tributaria grave, que debe cuantificarse en el 65% de las cantidades dejadas de ingresar.

Dicho acuerdo sancionador consta notificado en fecha 4 de septiembre de 2014.

**Séptimo.**

En fecha 3 de octubre de 2014 la representación de la actora presentó ante este Tribunal escrito solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo sancionador (siendo asignado el número de expediente **RG. 5717/2014**), sin formular alegación alguna, más allá de solicitar a la Administración que *“remita el expediente administrativo al Tribunal Económico-administrativo Central para su resolución”*, así como solicitar la suspensión automática de la sanción.

**Octavo.**

Puesto de manifiesto el expediente administrativo correspondiente a la reclamación **RG.2704/2014** mediante providencia del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal notificada a la reclamante el 5 de febrero de 2015, mediante escrito presentado en fecha 5 de marzo de 2015 se formuló escrito de alegaciones.

En él se reproducen las ya formuladas en fecha 19 de abril de 2014, añadiendo:

- La solicitud de acumulación de la presente reclamación económico-administrativa a la que se sigue contra la sanción, adjuntar nueva documentación anexa.

- Se realiza, como *“nota final”*, una alegación complementaria frente al acuerdo de liquidación, aportando el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 22/04/2014, donde se acepta la existencia de una indemnización mínima en el supuesto de extinción de relaciones laborales especiales.

**Noveno.**

Puesto de manifiesto el expediente administrativo correspondiente a la reclamación **RG.5717/2014** mediante providencia del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal notificada a la reclamante el 12 de febrero de 2015, mediante escrito presentado en fecha 14 de abril de 2015 se formuló escrito de alegaciones donde se sostiene la improcedencia de la sanción invocando la exención de las rentas en cuestión al simultanear el Sr **Ax...** el cargo mercantil con una relación laboral común; se insiste en la procedencia de la reducción del 40 % ya sostenida en el anterior escrito. Se alega el cálculo erróneo del perjuicio económico, pues éste sólo puede ser el diferencial de tributación en el IRPF del Sr **Ax...** .

Se solicita la anulación de la resolución sancionadora, o, subsidiariamente, se rectifique su base de cálculo así como la graduación de la misma.

**Decimo.**

Mediante providencia de 13 de abril de 2015 de la Abogado del Estado – Secretaria del Tribunal, se procedió a la acumulación de los expedientes en atención a lo prevenido por el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**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 de los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fechas 17 de marzo de 2014 y 4 de septiembre de 2014, por los que respectivamente se practica liquidación provisional por el concepto RETENCIONES IRPF de los periodos mensuales correspondientes a 2009 y 2010, y resolución sancionadora por el mismo concepto y periodos.

### Tercero.

Los hechos y argumentos sobre los que sustenta la Inspección la regularización aquí enjuiciada, amparados en el expediente administrativo instruido, resultan en síntesis los siguientes:

- Don **Ax...** firmó el 1 de septiembre de 1995 un contrato laboral con la entidad **ZIC SA** (perteneciente al grupo **X**), en tanto se constituía la firma **X** en España, momento en el cual se transferiría el contrato a la citada filial, quedando amparada tal circunstancia en el hecho que se reconoce al Sr **Ax...** una antigüedad en la firma **X** desde el 1 de septiembre de 1995 (ver hojas de nómina correspondientes a 2010 que obran en el expediente).

Expresamente se recogía en aquel contrato que el mismo quedaba sujeto al Real Decreto 1382/85, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

- Posteriormente el Sr. **Ax...** pasó a formar parte del Consejo de Administración de **X**, según consta acuerdo de la Junta General Universal y Extraordinaria de accionistas de 1 de julio de 1998 (elevado a público el 28 de marzo de 2001).

- En fecha 2 de noviembre de 2010 se formalizó carta de despido del Sr **Ax...**, con efectos 31 de diciembre de 2010, firmándose en aquella misma fecha del 2 de noviembre acuerdo entre las partes en el que se fija el importe de la indemnización a percibir por el Sr **Ax...**, distinguiéndose:

o Indemnización exenta: 458.757,55 euros (sobre este importe la entidad no practicó retenciones a cuenta del IRPF).

o Resto indemnización: 49.570,87 euros (la pagadora practicó retención a cuenta del IRPF sobre ese importe, una vez considerada la reducción del 40% prevista en la normativa del IRPF para las rentas irregulares).

En atención a esos hechos amparados en los documentos obrantes en el expediente, considera la Inspección:

- Que al tiempo del cese del Sr **Ax...** aquel 31 de diciembre de 2010, la relación que unía a éste con la firma **X** era de carácter mercantil, en tanto miembro del Consejo de Administración de la misma.

- Que desde su incorporación a la firma y hasta el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, la relación que unía al Sr **Ax...** con la mercantil era laboral especial, de alta dirección, no ya solo por lo que así se acordó entre las partes, sino también por el puesto ocupado por el Sr **Ax...** (General Manager), por el puesto que ocupa en el organigrama de la firma (la cúspide de la empresa), por las funciones desarrolladas en la firma relacionadas con los objetivos generales de ésta, y por los amplios poderes que le fueron conferidos (ampliamente descritos en las páginas 10 a 18 del Informe ampliatorio del Acta).

- Que la relación laboral especial de alta dirección se extinguió al tiempo de ser nombrado el Sr **Ax...** miembro del Consejo de Administración de **X**, pues no consta que al tiempo de aquel nombramiento se efectuara acuerdo o decisión alguna acerca de considerar aquella relación laboral especial suspendida, y no extinguida.

- Es por ello que el total de la indemnización percibida por el Sr **Ax...** de la firma **X** con su cese el 31 de diciembre de 2010 (508.328,42 €), debe considerarse sujeta, y no exenta, al IRPF al derivar del cese de una relación mercantil, no pudiendo identificarse con el supuesto de exención previsto en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, del IRPF.

A mayor abundamiento, tal conclusión no se vería alterada aún suponiendo que la relación laboral especial no se extinguió con el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, toda vez que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reitera la no exención de las indemnizaciones por ceses percibidas por el personal laboral de alta dirección.

- En lo que hace a la eventual consideración de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, no procede la misma ya que ni concurre periodo de generación superior a dos años (ni la normativa mercantil ni los Estatutos de la firma prevén indemnización alguna por el cese de los Consejeros, surgiendo la indemnización con carácter ex novo con el cese del Sr Ax...), ni la misma se ha obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, por no concurrir ninguno de los supuestos tasados previstos por el artículo 11.1 del Reglamento del impuesto.

#### Cuarto.

Plantea de inicio la reclamante la no sujeción al IRPF de aquella indemnización de 508.328,42 €, sobre la base de la calificación de 'liberalidad' de aquel pago que atribuye el interesado a la Inspección.

De inicio, tal argumentación resulta claramente contraria a los actos propios del contribuyente, quien al tiempo de presentar la declaración-liquidación correspondiente a las Retenciones del IRPF del periodo mensual de diciembre de 2010, así como en el resumen anual modelo 190 correspondiente, calificó la renta en cuestión como rendimiento del trabajo sujeto al IRPF.

Advertido lo anterior, no comparte este Tribunal la lectura que la reclamante hace del acuerdo de liquidación, atribuyéndole a la Inspección que ésta calificara como 'liberalidad' el pago de aquella indemnización de 508.328,42 €.

No transcribe la actora los párrafos concretos del acuerdo de liquidación en los que la Inspección habría calificado como 'liberalidad' aquel pago; y no lo hace porque llanamente no los hay.

Parece remitirse la actora de manera genérica, sin detalle y sin mención expresa, a la argumentación de la Inspección donde se discute la inexistencia de 'periodo de generación' de aquella renta, asimilando la reclamante el hecho de que no existiera periodo de generación, a que tal pago constituyera una 'liberalidad'. Concretamente se dice en la página 19 del acuerdo impugnado, que:

*"... Así pues, al derivar la indemnización de su cese como Consejero y Vicepresidente del Consejo de Administración, no cabe apreciar periodo de generación alguno, toda vez que ni la normativa mercantil ni los Estatutos Sociales prevén indemnización alguna por el cese en dichos cargos.*

*Así pues, al no estar previsto, ni legal ni estatutariamente, el derecho a la percepción de indemnizaciones por el cese en el cargo mercantil cuyo importe varíe en función de los años de prestación de servicios como Consejero, o que al menos exija un período de ejercicio del cargo superior a dos años, no cabe apreciar un período durante el cual se hubieran ido generando tales derechos económicos, durante el tiempo en el que se desempeñó el cargo en el Consejo de Administración.*

*En suma, la indemnización se estableció ex novo, sin que se hubiese generado a lo largo de un período temporal. Así pues, esta renta se devengó de forma instantánea, lo que impide considerar la existencia de un período de generación".*

No procede entrar a conocer en este momento sobre la eventual existencia de aquel periodo de generación, pero lo que sí puede advertirse de aquel párrafo es que en ningún momento califica la Inspección aquella renta como liberalidad. Nada tiene que ver la existencia o no de un previo periodo de generación de renta, con la pretendida calificación de 'liberalidad' que hace la reclamante.

Nadie discute la calificación como rendimiento del trabajo de aquella renta satisfecha por la pagadora en concepto de indemnización. Ni lo hizo la actora al tiempo de practicar la oportuna retención a cuenta del IRPF, ni lo hizo al presentar la correspondiente declaración-liquidación ingresando tal importe a la Hacienda Pública, ni lo hizo el receptor al presentar la declaración anual del IRPF del ejercicio 2010, ni lo ha hecho la Inspección en el acuerdo impugnado, ni, valga añadir, lo hace este Tribunal en la presente resolución.

Resulta palmario el carácter de rendimiento del trabajo de aquella indemnización, en tanto dicha renta "deriva, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria", no constituyendo rendimiento de la actividad económica (artículo 17.1 de la Ley 35/2006, del IRPF).

Lo argumentado por la Inspección en el párrafo transcrito del acuerdo impugnado, versa sobre el momento en que surge la obligación de pago en favor del Sr **Ax...**, concluyéndose que ésta surge al tiempo de cesar en su condición de miembro del Consejo de Administración, cuestión ésta que nada, absolutamente nada, tiene que ver con novedosa calificación como *'liberalidad'* que ahora pretende la actora.

De estar a las tesis de la reclamante, las rentas satisfechas por las sociedades en supuestos similares, o bien constituirían rentas no sujetas al IRPF (si la renta en cuestión carece de periodo de generación por surgir 'ex novo'), o bien resultarían beneficiarias de aquella reducción del 40 % (por concurrir periodo de generación), no concurriendo supuesto alguno en el que las rentas que debieran tributar por el IRPF sin aquella reducción del 40%, lo que obviamente no puede ser compartido por este Tribunal.

#### Quinto.

Abordando la eventual exención del IRPF de la indemnización de 508.328,42 € satisfecha por el sujeto pasivo al Sr **Ax...**, debe partirse de lo dispuesto por el apartado e) del artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, según el cual:

*"Estarán exentas las siguientes rentas: ...*

*e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos ...".*

No cabe duda, ni la actora lo discute, que las indemnizaciones satisfechas a los miembros de los Consejos de Administración por el cese como tales, resultan rentas sujetas al impuesto y no exentas, toda vez que la norma limita la exención (entre otros requisitos) a *"las indemnizaciones por despido o cese del trabajador"*, consideración ésta que no cabe en los miembros de los Consejos de Administración dada la relación estatutaria que los une a la firma.

No obstante ello, sustenta la actora el alegato de exención sobre un doble supuesto: por un lado, por considerar que la indemnización percibida también trae causa de la relación laboral especial de alta dirección (negando en este caso, además, el criterio fijado por la jurisprudencia acerca de la no exención de tales rentas); y, por otro lado, por considerar que desde la constitución de la sociedad **X**, la relación que unía al Sr **Ax...** con la mercantil era laboral común, relación ésta que subsistió tras el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, pues simultaneó entonces esa doble relación.

De entrada, se debe advertir que estas argumentaciones de la actora nunca conducirían a su pretensión de anular la liquidación impugnada, toda vez que, aún resultando tales argumentaciones acertadas, la exención que pretende únicamente alcanzaría a la parte de aquella indemnización de 508.328,42 € que vendría a retribuir o indemnizar el cese de aquellas relaciones laborales, especiales o comunes; nunca a la parte de la indemnización derivada de la relación estatutaria.

Precisado lo anterior, y respecto al primero de los alegatos que vierte la reclamante, valga remitirnos a los argumentos recogidos en el acuerdo impugnado, donde, con cita de la jurisprudencia recaída en este extremo, se afirma que *"el nombramiento como miembro del Consejo de Administración produce la extinción automática de la relación laboral de alta dirección, salvo que se acuerde expresamente la reanudación de la misma tras el cese en el cargo mercantil"*, acuerdo que no se produce en el presente caso, lo que impide considerar que una parte de la indemnización cobrada pudiera corresponder a una relación laboral –la de alta dirección– extinguida con anterioridad.

En este punto cita el acuerdo impugnado la 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, que casa la 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 la jurisprudencia, que dicha extinción cede 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").

Pero, a mayor abundamiento, aunque se admitiera a efectos puramente dialécticos que la relación laboral especial de alta dirección no se extinguió, la parte de aquella indemnización de 508.328,42 € que se entendiera que está retribuyendo el cese de la relación laboral especial de alta dirección, no gozaría de la exención contemplada por el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, como bien conoce el contribuyente, como así lo ha sentado de manera reiterada la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 21 de diciembre de 1995 (recurso de casación número 4174/1994), 15 de febrero de 2002 (recurso de casación número 8429/1996) 31 de enero de 2003 (recurso de casación número 1105/1998), 1 de julio de 2008 (recurso de casación número 3673/2002), o 13 de junio de 2012 (recurso de casación número 145/2009).

De los pronunciamientos referidos, valga citar el de 31 de enero de 2003 (recurso de casación número 1105/1998), que, aún refiriéndose a la Ley 44/1978 resulta plenamente aplicable al caso, señala que:

*"La Sala anticipa que no comparte ambos motivos casacionales por aplicación del principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación, pues existe doctrina reiterada y consolidada sobre esta cuestión, a cuyo efecto considera obligado reproducir, a continuación, con la debida adaptación de fechas nuestra sentencia de 21 de diciembre de 1995, recaída en el recurso de casación núm. 4174/1994 que inició esta doctrina:*

*«... El artículo 2º.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Ley 8/1980, de 10 de marzo, dispone que "Se considerarán relaciones laborales de carácter especial: ... La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)" –consejeros y administradores de las sociedades mercantiles– que serán reguladas por Decreto acordado en Consejo de Ministros –Disposición Adicional Segunda–, lo que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto. De esta forma, vigente la Ley de Renta de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores de 1980, pero no promulgado aún el Real Decreto regulador de las relaciones laborales del personal de alta dirección,*



se planteaba el problema de la aplicación de las antes transcritas normas del Impuesto sobre la Renta, toda vez que, respecto de este personal, no existían normas indemnizatorias legalmente establecidas; ...

Por tanto, y como se ha dicho, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial, relativos al personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero, se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, “a falta de pacto, la indemnización será equivalente a 7 días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de 6 mensualidades”. El segundo supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización “en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades”.

De esta forma, resulta que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de “carácter obligatorio” respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su artículo 11 son “a falta de pacto” y “en su defecto” y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, como ha tenido ocasión de decir la Sala Cuarta de esta Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de abril de 1990. Ello es así porque si bien el artículo 3º.1.c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su artículo 2º.1.a) atribuye “carácter especial” a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación.

Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que “las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio”, y por tanto no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan “el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente”, de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley Reguladora. ...

Digamos para terminar, y aun cuando no sea de aplicación al caso por razón del tiempo, que el artículo 9 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece: “estarán exentas las siguientes rentas: ... d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud del Convenio, pacto o contrato”, precepto que varía el concepto anterior de “acto no sujeto” por el de “exento”, y cita junto al Estatuto de los Trabajadores la normativa reglamentaria de desarrollo –en este caso, el Real Decreto 1382/1985 – que no existía al tiempo de la Ley del Impuesto de 1978».

Frente a la jurisprudencia mencionada, pretende la actora, a través de la alegación adicional formulada el 5 de febrero de 2015, su inaplicación o revisión (para el caso de que se considerase no extinguida la relación laboral especial de alta dirección), invocando el pronunciamiento de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (recurso nº 1197/2013), donde dispone la Sala una indemnización mínima de siete días por año de antigüedad en aquel caso de cese de la relación laboral especial de alta dirección por desistimiento del empresario. Es claro que esa invocación, de triunfar, pretendería beneficiarse de la exención del impuesto en cuantía equivalente a “7 días de salario en metálico por año de servicio”.

Aunque no se invoca por el reclamante, no desconoce este Tribunal que su tesis vendría avalada el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 (recurso número 242/2015), donde aquella Sala, apartándose de sus previos pronunciamientos (cita expresamente la Sala los suyos de 11 de octubre de 2016, recurso nº 208/2015; 31 de octubre de 2012, recurso nº 405/2011 o 21 de octubre de 2015, recurso nº 126/2014), y, atendiendo a aquella sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, concluye en su Fundamento Octavo que:

*“La consecuencia de lo anteriormente expuesto es que la indemnización satisfecha por la demandante a doña ... con causa en su cese como personal de alta dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades y, en cuanto indemnización mínima*

*obligatoria, estaría exenta de tributación en esta cuantía. Por ello procede estimar el recurso en este punto con el alcance indicado”.*

No obstante, el referido pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 ha sido recurrido en casación ante el Tribunal Supremo (recurso número 2727/2017, que consta admitido a trámite).

Visto lo que antecede, comprenderá la actora que no compete a este Tribunal enjuiciar ni enmendar la *“doctrina ... que, de modo reiterado, establece el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley”* (art. 1.6 del CC), sino aplicarla, de modo que al entrar a examinar esta cuestión de fondo invocada por la actora de manera subsidiaria, sigamos la clara, reiterada y constante doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que afirma la no exención de las indemnizaciones por cese de relaciones laborales especiales de alta dirección, sin atender, por tanto, su demanda de aplicación de la aislada sentencia de la Sala de lo Social que invoca.

#### **Sexto.**

Como decíamos al inicio del anterior Fundamento, la actora igualmente sustenta su pretensión de declarar exenta aquella renta y, por ende, la ausencia de la obligación de retener, por considerar que desde la constitución de la sociedad **X**, la relación que unía al Sr **Ax...** con la mercantil dejó de ser especial de alta dirección para ser una relación laboral común, relación ésta que, además, manifiesta que perduró tras su nombramiento como miembro del Consejo de Administración, defendiendo desde ese momento una dualidad de relaciones, estatutaria, como miembro del Consejo, laboral común, por los trabajos desarrollados para la firma bajo ese marco.

Frente a esa manifestación de la actora, recordemos que el Sr **Ax...** firma en 1995 un contrato con **ZIC SA**, del Grupo **X**, para su incorporación temporal a aquella mercantil en tanto se constituye la filial **X SA**, y donde se estipula de manera expresa que el mismo queda sujeto a las disposiciones del Real Decreto 1382/85, por el que se regula la relación laboral especial de alta dirección. Igualmente consta en el expediente y así se recoge en el acuerdo impugnado, que el Sr **Ax...** fue contratado para ocupar el cargo de Director General (General Manager), lo que *“comporta el desempeño de funciones directamente relacionadas con los objetivos generales y la íntegra actividad de la empresa (así se desprende además de la cláusula 9 del contrato de trabajo, en virtud de la cual Don Ax... se encargará de supervisar el funcionamiento de ZIC y asistirá a la empresa en el cumplimiento de sus objetivos y, en general, el desarrollo de negocio de X en España, ya sea a través de ZIC o la nueva filial X a formar”*. Tal circunstancia se ve reflejada en el organigrama de la firma, que igualmente obra en el expediente, ocupando el Sr **Ax...** el lugar más alto o cúspide de la organización de la firma española. A lo largo de más de 8 páginas del Informe Ampliatorio del Acta (pág. 10 a 18), se recogen los sucesivos poderes conferidos por la firma al Sr **Ax...**, evidenciándose la amplitud de los mismos (sin ánimo de ser exhaustivos, alcanzan, a modo sintético, a la representación de la sociedad frente a terceros, a dirigir y administrar la actividad de la misma, celebrar toda clase de contratos, contratar y despedir al personal de la compañía, abrir cuentas bancarias, concertar contratos de arrendamiento, ...).

Posteriormente, el 1 de julio de 1998, el Sr **Ax...** es nombrado miembro del Consejo de Administración de **X SA**.

Frente a la contundencia probatoria de lo antes relatado, nada obra en el expediente administrativo que siquiera vislumbre la relación laboral común que ahora manifiesta con carácter novedoso la actora; nada manifestó la actora ante la Inspección de lo que ahora alega; ni tan siquiera formuló escrito de alegaciones en el trámite de puesta de manifiesto del expediente donde esos eran los hechos que figuraban en los documentos incorporados al expediente, ni presentó escrito de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta, donde así se recogían los hechos deducidos del expediente.

Además de lo anterior, cumple recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, establece en su artículo 105.1 que, *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, de manera idéntica a lo recogido por la derogada Ley 230/1963 en su artículo 114; la regla general contenida en dicho precepto, 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, no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, y ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse ‘Teoría de la proximidad al objeto de la prueba’, debiéndose en estos casos atender a

criterios tales como de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'. En el presente caso, siendo el sujeto pasivo quien sostiene la exención de aquellas rentas por derivarse del cese de una relación laboral común, y siendo éste quien dispone obviamente de una mayor facilidad probatoria para acreditar la existencia de la manifestada relación laboral común, incumbe al sujeto pasivo la carga de probar tales hechos y circunstancias.

Atendido lo señalado en los párrafos precedentes, manifiesta la actora en esta vía revisora con carácter novedoso que hasta el nombramiento como miembro de Administración del **X**, el Sr **Ax...** estaba unido a la firma mediante relación laboral común, y que tras aquel nombramiento continuó prestando servicios en régimen de relación laboral común, simultaneando tales servicios con el cargo de miembro del Consejo de Administración.

Esa manifestación novedosa se dice soportar en un genérico "resulta acreditado en el curso del procedimiento", y en un único documento que se adjunta, redactado en lengua inglesa y del que no se aporta traducción alguna, donde bajo el epígrafe "**X Employeeed Performance Review for Ax...**" aparecería la valoración para el ejercicio 2010 que hace la dirección del Grupo **X** respecto de la labor desempeñada por el Sr **Ax...** .

Respecto a lo primero, aquel genérico "resulta acreditado en el curso del procedimiento", paradójicamente, resulta diametralmente opuesto a toda la documentación probatoria obrante en el expediente antes ya citada, de la que se desprende de manera indubitada el carácter especial de la relación laboral que unía al Sr **Ax...** con la firma hasta su nombramiento como miembro del Consejo, sin identificarse atisbo de prueba que señalase siquiera de manera indiciaria que después de aquel nombramiento simultaneo la relación estatutaria con la laboral común.

Respecto del documento "**X Employeeed Performance Review for Angel Ax...**", como se ha dicho, resulta éste redactado en lengua inglesa sin aportar la interesada traducción alguna, en claro incumplimiento de lo prevenido por el artículo 144.1 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (de aplicación por remisión expresa del artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), en el que se dispone que "A todo documento redactado en idioma que no sea el castellano o, en su caso, la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, se acompañará la traducción del mismo." Vista la normativa citada, carece de valor probatorio el referido documento aportado por la interesada que aparece redactado en lengua inglesa, sin la preceptiva traducción. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de junio de 2006 (recurso de casación 2198/2001):

*"La documentación aportada en la instancia por la recurrente para acreditar que los vagones objeto de arrendamiento fueron utilizados fuera del territorio español y comunitario no fue admitida, lógicamente, por el Tribunal de instancia como medio de prueba válido al tratarse de meras fotocopias, escritas en el idioma alemán, sin traducción al castellano, lo que explica que la Abogacía del Estrado las impugnara expresamente.*

*Dice el art. 601 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 ....*

*El precepto se reitera, en lo sustancial, en el art. 144 de la L.E.C. de 7 de enero de 200 .*

*... Entendemos, por el contrario, que a todo documento, público o privado, redactado en idioma que no sea el castellano, debe acompañarse traducción del mismo para su plena validez y eficacia. En el mismo sentido el art. 231 de la Ley Orgánica del Poder Judicial*

*..., lo que vino a dejar carente de prueba, por la invalidez de la aportada, la circunstancia decisiva de si la prestación de servicios con los vagones tuvo lugar fuera del ámbito de la Comunidad Económica Europea".*

En el mismo sentido puede citarse la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de noviembre de 2016 (recurso nº 150/2015), donde se argumenta que:

*"Ahora bien, se trata de una deducción y la carga de la prueba corresponde al contribuyente de acuerdo con el artículo 105 de la Ley 58/2003 , y en este caso la prueba aportada ante la Inspección no cumple los requisitos legales para su validez, ya que se trata de una copia de la declaración del Impuesto suizo equivalente al IRPF español de 2007, en idioma alemán expresada en francos suizos y sin acompañar su traducción como exige el artículo 144 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria ..., de modo que hay que estimar que no se ha probado el presupuesto de la deducción pretendida de doble tributación de los rendimientos".*

En cualquier caso, la valoración del rendimiento del trabajo del Sr **Ax...** que pueda hacerse desde la dirección del Grupo **X**, debe entenderse como función propia y habitual de la Dirección del Grupo, verificando no ya sólo el rendimiento personal, sino igualmente el grado de cumplimiento de los objetivos, directrices y estrategias fijadas por la dirección del Grupo para todas las filiales.

Lo anterior impone rechazar los alegatos de la actora en este punto al no aportar prueba que acredite la pretendida exención soportada en el carácter común de la relación laboral, cuando, a mayor abundamiento, la documentación obrante en el expediente niega aquel carácter común de la relación laboral.

#### Séptimo.

Por lo que hace a la eventual consideración de la reducción contemplada en los apartados 1º y 2º del artículo 18 de la Ley 35/2006, del IRPF, dispone aquel precepto 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 distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley 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.*

*El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada,*

....

*En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años. ...”.*

Tal precepto debe complementarse con lo dispuesto por el artículo 11 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, donde, bajo el epígrafe *‘Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo ...’*, enumera de manera tasada los supuestos de “rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”, señalando que, *“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: ...”.*

Así pues, dos son las circunstancias previstas por la normativa tributaria, que, de concurrir, supondrán la reducción de los correspondientes ‘rendimientos netos’ de la actividad económica en un 40 %; a saber, ya sea la existencia de un *“período de generación superior a dos años”*, ya sea que la propia norma reglamentaria califique aquellos como *“obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, delimitando o enumerando la norma en este caso cuales son los supuestos tasados en los que se considera que los rendimientos se han obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (artículo 11.1 del Reglamento).

Ahora bien, no estamos aquí examinando si el contribuyente Sr Ax... tendrá derecho a contemplar aquella reducción prevista por el citado artículo 18.2 para determinar la cuota tributaria correspondiente al IRPF de aquel ejercicio 2010, sino cuál es el importe de la retención a cuenta del IRPF que la pagadora debiera haber ingresado a la Hacienda Pública con ocasión del pago de aquella indemnización de 508.328,42 €.

Y esa diferencia no resulta baladí, pues, como se verá a continuación, la norma dispone que en el caso de retribuciones satisfechas en atención a la condición de administrador o miembro del Consejo de Administración, *“la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención ... [del] 35 por 100”* (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto), identificando la norma para estos casos la base de retención con la cuantía de la retribución, sin considerar reducción alguna, ni la referida del artículo 18.2, aún concurriendo tal circunstancia para el perceptor. Ello es así por cuanto en la determinación del importe de la retención sobre rendimientos del trabajo, las eventuales reducciones contempladas por la norma nunca operan en la *‘base de retención’* sino que, en su caso, el correspondiente ajuste para tenerlas en cuenta se realizará en el tipo de retención, previa minoración de *‘base para*

calcular el tipo de retención', fijando la norma el tipo de retención del 35% para las retribuciones a Administradores y miembros del Consejo de Administración, porcentaje éste que deberá aplicarse sobre "la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen". Tales conclusiones ya han sido recogidas por este Tribunal en previas resoluciones, como la de 6 de octubre de 2016, recaída en la reclamación RG.1155/2013.

Para detallar lo que acaba de exponerse, como ya se recogiera en aquella resolución de este Tribunal de 6 de octubre de 2016, véase que el artículo 77 del Reglamento del impuesto dispone que:

*"El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente".*

Especificándose a renglón seguido en el mismo precepto, que:

*"La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 97 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, de este Reglamento".*

Excepción hecha de los supuestos allí expresamente citados (supuestos de amortización y reembolso de activos financieros y participaciones de instituciones de inversión colectiva, por la evidente razón de que, en esos casos, la renta a integrar en la base imponible del sujeto pasivo viene definida por la diferencia entre los valores de reembolso o transmisión y el de adquisición), la 'base de retención' se identifica con 'la cuantía total que se satisfaga o abone', lo que nos lleva a identificar en el presente supuesto como 'base de retención' aquel importe de 508.328,42 € a que asciende la indemnización satisfecha al Sr Ax... .

La particularidad del procedimiento de determinación de las retenciones que nace en la reforma operada en este campo por la Ley 40/1998, del IRPF, se aprecia a continuación, al establecer la norma "con carácter general" (con las excepciones que luego veremos), una secuencia temporal en el procedimiento de cálculo del 'tipo de retención' que exige la previa determinación de la 'cuota de retención' para, calculada ésta, fijar el 'tipo de retención' como el cociente entre aquella 'cuota de retención' y la 'cuantía total de las retribuciones'. Es en el seno de este procedimiento de determinación de la retención en el que entra en juego la eventual aplicación de aquellas reducciones previstas en el artículo 18.2 de la Ley del impuesto. De resultar aplicable aquella reducción del artículo 18.2, ello determinará la correlativa reducción de la "base para calcular el tipo de retención" (art. 83 del Reglamento), que incidirá en una menor "cuota de retención" (art. 85 del Reglamento), y, finalmente, un menor "tipo de retención" (art. 86 del Reglamento). Véase como el referido artículo 83 dispone, bajo el epígrafe "base para calcular el tipo de retención", que:

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas: ...

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en los artículos 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

b) En ...".

El procedimiento completo aparece enumerado o definido por el artículo 82 del Reglamento, donde, bajo el epígrafe 'Procedimiento general para determinar el importe de la retención', se señala que:

*"Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:*

1ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, la cuota de retención.

3ª Se determinará el tipo de retención en la forma prevista en el artículo 85 de este Reglamento.

4ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, ...”.

Así, tal “procedimiento general” –procedimiento donde reside la eventual aplicación de las reducciones establecidas por el artículo 18.2 de la Ley del impuesto-, únicamente es aplicable a los “**rendimientos del trabajo, a ... que se refiere el artículo 80.1.1º de este Reglamento**”. El referido artículo 80.1 del Reglamento dispone, bajo el epígrafe ‘importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo’, que:

“La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 84 de este Reglamento.

2º El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 81 de este Reglamento.

3º **El 35 por 100 para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.**

4º **El 15 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”.**

En el presente caso estamos ante “retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración” (así lo considera la Inspección y lo consideró la propia pagadora al practicar retención al tipo del 35%), sin que por tanto la eventual consideración de aquella reducción del artículo 18.2 de la Ley tenga incidencia alguna en la determinación del importe de la retención.

En el supuesto “retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración”, la norma dispone que “el tipo de retención” será “el 35 por 100”, excluyendo el procedimiento de determinación de la retención desarrollado en los artículos 82, 83, 85 y 86 del Reglamento.

Siendo la “base de retención” la “cuantía total que se satisfaga o abone” (en el presente caso, 508.328,42 €), y resultando de aplicación el apartado 3º del artículo 80.1 del Reglamento que determina un inamovible tipo de retención del 35%, cabe concluir que “la retención a practicar” sobre aquellas rentas satisfechas por la condición de miembro del Consejo de Administración eran del 35% de 508.328,42 €, como considera la Inspección.

#### Octavo.

Ahora bien, aún prescindiendo del análisis y conclusiones del Fundamento anterior, valga advertir que no concurren en el presente caso ninguna de aquellas dos circunstancias que habilitarían al perceptor de tales rentas a aplicar la discutida reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del impuesto (pues ni concurre “período de generación superior a dos años”, ni estamos ante ninguno de los presupuestos tasados calificados por la norma como rendimientos “obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”), imponiéndose confirmar la regularización practicada por la Gestora tanto si se considera como si se omite lo razonado en el previo Fundamento.

En lo que hace a la reducción prevista por la norma que trae causa de la concurrencia de un “período de generación superior a dos años”, este Tribunal tiene sentado criterio (entre otras, resoluciones de 4 de abril de 2017, reclamaciones RG. 480/2017 y RG...), donde se recuerda que la norma no contiene una definición explícita del término ‘período de generación’, debiendo partirse de la “finalidad” de dicha reducción (artículos 3.1 del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que consiste en un ajuste de técnica fiscal, que responde a la necesidad de paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas que, no obstante haberse generado en periodos de tiempo extensos (más de dos años, señala la ley), procede su imputación fiscal en un único ejercicio a

tenor de las reglas de imputación que resultan del artículo 14 de la Ley 35/2006, del IRPF; así, una renta 'generada' a lo largo de varios ejercicios, e imputada fiscalmente a uno sólo, se vería perjudicada en su tributación por mor de la aplicación de aquella escala progresiva del IRPF.

A aquel término se ha referido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, pudiéndonos referirnos a las sentencias de 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1364/1999), 1 de febrero de 2008 (recurso de casación núm. 183/2003) y 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 280/2008), en las que, haciéndose eco en la primera de las citadas al pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de mayo de 1995 (recurso núm. 1467/1992), invocada en aquel recurso de unificación de doctrina, se señala que:

*"Si el esfuerzo para generar la renta, se prolonga durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta, se ingresa en un solo ejercicio, lógico es, que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad"* (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Es por ello que la aplicación de aquella reducción cabe, o resulta procedente, cuando la renta se ha 'generado' en un periodo 'superior a dos años', debiendo existir por tanto una clara correlación o relación unívoca entre ese 'esfuerzo prolongado de más de dos años' y la obtención de la correspondiente renta. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de noviembre de 2010 (recurso casación en Unificación de Doctrina núm. 114/2006):

*"... aunque existe vinculación con un período de trabajo anterior, y es por ello que se consideran como rentas de trabajo y se gravan como tales, no cabe hablar propiamente de un «ciclo de producción», ...*

*Para que hubiera propiamente un ciclo productivo tendría que tratarse de un rendimiento que participara de la naturaleza de una contraprestación por unos servicios, prestados a cambio del abono de esas rentas".* (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Nos ilustra el Alto Tribunal acerca de que no toda retribución enmarcada en el seno de una relación económica prolongada en el tiempo gozará de aquella reducción del 40 %, sino que únicamente debe aplicarse aquella reducción –con la finalidad de evitar un exceso de progresividad–, cuando la renta responde o participa de la naturaleza de una contraprestación por un esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años.

Bien puede traerse al caso el asunto debatido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de julio de 2012 (recurso de casación núm. 2324/2010), en el que se analiza la eventual aplicación de aquella reducción sobre "el exceso de indemnización no acogida a la exención y que proviene de los acuerdos llegados entre el empleador y el empleado en el contrato de trabajo". En ese asunto, al haber abonado la empleadora una indemnización por despido superior a la prevista por el Estatuto de los Trabajadores (al reconocer en el contrato de trabajo la antigüedad en una empresa anterior, que no lo era a efectos de la normativa laboral), señala el alto Tribunal que:

*"Este Tribunal Supremo, cuando se ha referido a las notas que definen el carácter irregular de un rendimiento, lo ha hecho señalando que "si el esfuerzo para generar se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad " ...*

*En el presente caso, se da la circunstancia de que el exceso de indemnización no sometida a exención no se generó por el servicio prestado al empleador durante el tiempo de vigencia del contrato, sino que deviene estrictamente del reconocimiento de una antigüedad que el empresario asumió en el momento de la firma del contrato de trabajo y que generó un derecho, según el empleador, a favor del empleado en el momento del despido. Por ello no cabe apreciar que "el esfuerzo para generar la renta" se haya prolongado a lo largo de más de dos años como exige el precepto, ... Y eso en la medida en que el derecho al cobro del exceso de indemnización respecto al que correspondería de conformidad con el ET y sus normas de desarrollo, tiene su causa únicamente en el reconocimiento de la antigüedad en el contrato de trabajo y se genera con ocasión del despido del trabajador, según la propia recurrente. No resultaría congruente con la finalidad de la norma centrada en la evitación del exceso de la progresividad del tributo, aplicar a tales rentas una reducción, pues éstas no se generan a lo largo del tiempo.*

..., la misma no puede considerarse como renta irregular al no concurrir el requisito de tener un período de generación superior a dos años, ya que tal parte indemnizatoria no guarda relación alguna con el tiempo de servicios que prestó en la empresa, sino con tal puntual reconocimiento que, en el momento del despido generó el derecho, según la recurrente, a una indemnización superior a la que procedería de la aplicación del ET y de sus normas de desarrollo” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En el presente caso, según se recoge en el acuerdo firmado por las partes el 2 de noviembre de 2010, en el que se reconoce que el sr Ax... ha venido prestando servicios profesionales desde el 1 de septiembre de 1995 y que la Dirección de la firma ha decidido resolver el vínculo contractual con efectos 31 de diciembre de 2010, se dice que “la Compañía ... ofrece al Trabajador en concepto de indemnización ... una cantidad total” de 508.328,42 €, desglosada literalmente en 458.757,55 € como “indemnización exenta” y 49.570,87 € como “resto indemnización”.

Visto lo anterior, lo esencial para determinar la eventual aplicación de aquella reducción por el perceptor de las rentas, es analizar si en el presente caso la renta de 508.328,42 € percibida por el sujeto pasivo responde o retribuye un ‘esfuerzo’ que se prolonga por periodo superior a dos años, pues, sólo en ese caso, según sostiene la jurisprudencia del Tribunal Supremo, procederá aplicar la discutida reducción.

Visto aquel acuerdo de 2 de noviembre de 2010 cabe concluir que aquella cantidad de 508.328,42 € retribuye un único hecho, instantáneo, cual es el cese del Sr Ax..., y no un previo ‘esfuerzo’ o actividad prolongado en el tiempo. No existe la necesaria e imprescindible correlación entre un ‘esfuerzo’ del contribuyente -prolongado en el tiempo- en el ejercicio de su actividad profesional y aquella indemnización satisfecha por X SA.

Tal retribución únicamente trae causa del cese del Sr Ax..., no de un previo servicio o ‘esfuerzo prolongado en el tiempo’ que haya de retribuirse.

Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de julio de 2008 (recurso de casación núm. 425/2004), al analizar la eventual reducción en el IRPF de las rentas percibidas por un empleado con ocasión del cese de la relación laboral (las denominadas prejubilaciones):

“En el caso de autos se trata de un acuerdo consensuado entre ... y el hoy recurrente, en su calidad de trabajador de dicha empresa, del que surgen, por su virtud y en ese preciso momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, pero a cambio de la renuncia del trabajador a la relación laboral por medio de la baja voluntaria en la empresa, que es la contraprestación que obtiene la empleadora, a la que interesa tal cesación de la relación laboral para ajustar la plantilla a sus necesidades reales” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No respondiendo aquella ‘compensación por terminación de contrato’ para resarcir los daños y perjuicios causados por la extinción del contrato, a un servicio o ‘esfuerzo’ previo que se hubieran prolongado en el tiempo durante más de dos años, no existe progresividad alguna que aquella reducción deba corregir, de ahí que deba rechazarse la reclamación económico-administrativa en este extremo, por resultar improcedente reducir aquella renta en un 40 % a los efectos de integrarla en la base imponible del impuesto.

Valga recordar en este punto el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 213/2010), donde se analiza la eventual aplicación de aquella reducción por ‘período de generación superior a dos años’, respecto de la indemnización percibida por los Presidentes del Tribunal Constitucional con ocasión de su cese en esa actividad (indemnización establecida por el art. 10.5 de la ley 74/1980, de Presupuestos Generales del Estado para 1981); en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia que allí se enjuiciaba, ya se decía que:

“El derecho a la retribución de esta pensión nace, con el cese en la prestación de servicios de alto cargo del Estado para el que fue designado, y nada tiene que ver con periodos de generación anteriores. Lo que no debe confundirse es periodo de generación del rendimiento, que en el presente supuesto no existe, con el criterio utilizado por la norma para la cuantificación de su importe ...”. (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Tal argumentación es ratificada y amplificada por el Alto Tribunal al señalar en la sentencia citada respecto de aquella indemnización, que:



*“La causa determinante de ella, por tanto, es el cese, lo cual significa que no responde a remuneración de actividad anterior no satisfecha, pues la indemnización procede, para todas las personas a las que afecta, independientemente del tiempo durante el cual hayan desempeñado el cargo. Este tiempo únicamente se tiene en cuenta al objeto de limitar el plazo de percepción, .... El nacimiento del derecho es, de esta forma, instantáneo, ajeno a cualquier período de generación.*

*No se trata, por tanto, de una renta irregular en el sentido que aquí se examina, pues no responde a una contraprestación por servicios prestados con anterioridad, servicios que ya habrán sido satisfechos a modo de complemento regular durante el tiempo de ejercicio, sino de una pensión indemnizatoria ...” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).*

Destaca el Alto Tribunal en esta sentencia que, el hecho de que el importe de la indemnización no dependa o varíe en atención a los años de servicios previos, evidencia que tal remuneración “*no responde a una idea de contraprestación ... lo que excluye un significado remuneratorio de servicios...*”. Más aún, se destaca a continuación en aquella sentencia que:

*“Como muy bien se dice en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos se aceptan en lo sustancial por esta Sala: «Se trata de una cantidad que no tiene en cuenta para su percepción el tiempo en que se prestaron sus servicios. De hecho le correspondería esta indemnización, variando en su cuantificación, a cualquiera de los altos cargos a los que se les hace extensiva la norma, al margen del tiempo por el que hubieran desempeñado su labor ...»” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).*

Tales argumentaciones resultan plenamente aplicables al caso ahora analizado, lo que ratifica que no estamos ante una remuneración o retribución que responda a servicios previos prestados en más de dos ejercicios (cuya imputación temporal en un ejercicio fiscal requiera corregir el efecto de la escala impositiva progresiva sobre rentas plurianuales), lo que supone la inaplicación de la reducción en cuestión a aquellas circunstancias.

Razona la Inspección que estamos ante una indemnización que se establece ‘*ex novo*’ al tiempo de rescindir la relación que unía al Sr **Ax...** con la mercantil, cuestión ésta que rebate la actora (como ya se ha dicho y rebatido al inicio de los presentes Fundamentos, llevando la discusión a la no tributación en el IRPF de las ‘*liberalidades*’).

Valga advertir que este debate acerca del momento del nacimiento del derecho a aquella indemnización resulta estéril a la cuestión que aquí se discute, toda vez que, como ya se ha expresado en los párrafos anteriores, aquella indemnización carece de ‘*período de generación superior a dos años*’ a la luz de la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo. O, lo que es lo mismo; aunque se concluyera que el derecho al cobro de aquella renta nació varios años antes de que esta se impute temporalmente, si dicha renta no retribuyera un esfuerzo o actividad prolongada en el tiempo, no cabe hablar de la existencia de período de generación superior a dos años, tal y como éste se define por el Tribunal Supremo, y no procederá la aplicación de la reducción.

Hecha esta apreciación y visto el acuerdo firmado por las partes el 2 de noviembre de 2010 y el resto de la documentación obrante en el expediente, sólo puede ratificarse las conclusiones de la Inspección acerca del nacimiento del derecho al cobro de aquella indemnización ‘*ex novo*’, al tiempo de suscribirse aquel acuerdo.

#### **Noveno.**

Analizada la inexistencia de período de generación superior a dos años, resta por analizar si cabría en el presente caso aquella reducción por estar ante un ‘*rendimiento de la actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo*’, debiendo insistir en que se realiza este análisis a mayor abundamiento, toda vez que ya se ha argumentado la imposibilidad de considerar aquella reducción en sede del pagador a los efectos de determinar el importe de la retención, incluso de concurrir las circunstancias descritas en aquel artículo 18.2.

En este sentido, recordemos que el Reglamento del IRPF –al que se remite expresamente el artículo 18.2 de la Ley-, dispone en su artículo 11.1, que:

*“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:*

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9.º de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.º r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

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

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas”.

Valga precisar que la enumeración contenida en este artículo 11.1 del Reglamento del IRPF constituye una lista cerrada de los supuestos que se consideran por la norma como, *rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*, en tanto que cuida aquel precepto de señalar que, “*exclusivamente*” se considerarán como tales los que allí aparecen enumerados.

Precisado lo anterior, estando ante cantidades satisfechas a un miembro del Consejo de Administración por cesar en el cargo, sólo cabe confirmar igualmente en este extremo el acuerdo impugnado, al no resultar de aplicación ninguno de los casos tasados allí relacionados, ni tan siquiera el previsto en su apartado f) en tanto no estamos ante el cese de una relación laboral, como ampliamente se ha argumentado en Fundamentos precedentes.

#### Decimo.

Por lo que hace al acuerdo de liquidación, invoca finalmente la actora la doctrina del Tribunal Supremo en la que proscribire el enriquecimiento injusto a que puede dar lugar este tipo de regularizaciones, sosteniendo que únicamente resultaría exigible la diferencia entre la cuota tributaria autoliquidada por el Sr **Ax...** y la que hubiera resultado procedente.

La doctrina sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo con relación a la regularización de retenciones en sede de la pagadora, cuando el perceptor ha liquidado la obligación tributaria principal, tiene su origen en el pronunciamiento de aquel Tribunal de 27 de febrero de 2007. Esa construcción jurisprudencial guarda acomodo en el enriquecimiento injusto que resulta de exigirse doblemente el pago del impuesto: inicialmente, cuando el perceptor de las rentas tributa por el IRPF, deduciendo únicamente el importe de las retenciones efectivamente practicadas y, posteriormente, exigiéndose por la Administración a la pagadora mayores retenciones de las practicadas e ingresadas en su día.

La hipótesis sobre la que se construye dicha jurisprudencia es “*la coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo*” (STS de 27 de febrero de 2007, recurso num. 2400/2002). Más específicamente, el punto cardinal sobre el que descansa tal parecer es el hecho que “*la obligación principal se ha extinguido (al menos no consta discrepancias sobre ella) a conformidad de todos los intervinientes (Retenedor, retenido y Administración)... La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. ... No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado ... Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada*”, como se destaca en la misma sentencia.

Reconociendo el Tribunal Supremo la autonomía de las obligaciones tributarias de retenedor y retenido, señala que, “*Este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto*”, concluyendo que. “*cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es*

*imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza. Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después” (STS de 26 de mayo de 2010, recurso unificación de doctrina 145/2009).*

Sintetizada la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, valga recordar lo que se dice a este respecto en el Acta A02 incoada por el actuario (página 5):

*“No se incluye en la propuesta de regularización la parte de la indemnización sujeta sometida a retención (el 60% de la misma), dado que ya han tributado con carácter definitivo en la declaración del IRPF del año 2010 realizada por D. Ax... . . .*

*Para acreditar la falta de satisfacción de la obligación tributaria por parte de D. Ax... en el importe de la indemnización que debió estar sujeta a retención, se ha verificado e incorporado al expediente la correspondiente consulta de la base de datos de la AEAT en donde, por una parte, se incluye el detalle de los importes consignados por dicho obligado tributario en su declaración del IRPF del año 2010 por el concepto de rendimientos del trabajo personal y, de otra parte, el importe total de ingresos imputados en sus correspondientes declaraciones informativas por dicho concepto por el contribuyente objeto de inspección y por terceras personas a dicho obligado tributario principal”.*

Lo anterior acredita la falta de concurrencia del denunciado ‘enriquecimiento injusto’, toda vez que la parte de aquella indemnización por la que ahora la Inspección exige aquellas retenciones no ingresadas (478.585,86 €), el perceptor Sr Ax... no declaró e incorporó importe alguno en la base imponible de la declaración-liquidación presentada por el IRPF del ejercicio 2010. Ello evidencia como improcedente lo instado por la actora en su escrito de alegaciones mediante Otrosí III, en el que instaba se librara oficio a la AEAT para conocer la tributación en sede del perceptor Sr Ax...; en este sentido, consta en el expediente administrativo los datos declarados por el Sr Ax... en la declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2010, así como las imputaciones realizadas a aquel contribuyente por terceros en aquel ejercicio, por dicho concepto, sin que conste que por la Administración tributaria se haya practicado liquidación alguna por el IRPF del ejercicio 2010 en sede del perceptor.

Tampoco puede prosperar el alegato sosteniendo que únicamente se exija la diferencia entre la cuota tributaria autoliquidada por el Sr Ax... y la que hubiera resultado procedente, toda vez que, como reconoce el Tribunal Supremo en las sentencias aludidas en el presente Fundamento, estamos ante obligaciones tributarias autónomas. En cualquier caso valga pronosticar que lo pretendido por la actora bien pudiera perjudicar su posición jurídica, en tanto que la incorporación de aquel mayor importe de la base imponible en sede del perceptor, por el IRPF, a buen seguro llevaría a tipos impositivos marginales, muy superiores al 35 %.

#### **Undécimo.**

Respecto de la sanción, además de verter alegaciones de fondo acerca de la improcedencia de la liquidación de la que deriva, se argumenta por la actora lo erróneo del cálculo del perjuicio económico, pues éste sólo puede ser el diferencial de tributación en el IRPF del Sr Ax... .

Confirmada la liquidación de la que deriva la sanción ahora analizada, véase que la actuación de la interesada, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria correspondientes a las Retenciones del IRPF del periodo 2010, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será en su caso sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en

el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”*.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente sostiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

*“la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... . Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... . Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... . En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, “en particular” [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)], dice “[entre otros supuestos]”, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]”.*

En el presente caso tanto en el acuerdo que inicia el expediente sancionador y que recoge la correspondiente propuesta de resolución sancionadora, como en la posterior resolución que confirma aquélla, se

recogen de manera ampliada los antecedentes del caso, argumentándose la inicial relación laboral de carácter especial que unía al Sr **Ax...** con la firma **X**, pasando ésta posteriormente a ser de carácter estatutario con el nombramiento como miembro del Consejo de Administración; se recoge la evidencia de las pruebas que así lo corroboran, existiendo una constante y reiterada jurisprudencia acerca de la no exención en el impuesto de las indemnizaciones por cese del personal de alta dirección, además de ser evidente que tal exención tampoco alcanza al cese de los miembros de los Consejos de Administración.

En esta tesitura solo puede confirmarse la comisión de infracción tributaria en esa actuación del sujeto pasivo dejando sin someter aquella renta al sistema de retención a cuenta del impuesto, de forma claramente contraria al ordenamiento tributario, aumentando el importe 'neto' de la indemnización pactada por las partes a costa del erario público.

Atendiendo a la autonomía de las obligaciones tributarias de pagadora y perceptor, ya se argumentó en el Fundamento precedente que no cabía cuantificar la cuota tributaria en atención a la tributación por el IRPF en sede del perceptor (advirtiendo que incluso tal alegato conduciría a un importe superior de la cuota tributaria ahora exigida, al ser los tipos marginales superiores), y por las mismas razones tampoco puede ser aceptado tal alegato al cuestionar la sanción impuesta, toda vez que *"la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación"* (art. 191.1 LGT) correspondiente al periodo de diciembre de 2010 por el concepto de Retenciones Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinándose el *"perjuicio económico"* por *"el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación"* correspondiente al periodo de diciembre de 2010 por el concepto Retenciones IRPF (art. 187.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria).

En su virtud,

**Este TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa acumulada,

**ACUERDA:**

**desestimarla**, confirmando los acuerdos impugnados por resultar ajustados a Derecho.

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