

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084450

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 1471/2020

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Supuesto de administrador que también tiene relación laboral de alta dirección. Improcedencia de la reducción del 40% por obtención de rendimientos de forma irregular en el tiempo. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El obligado tributario defiende que el vínculo que lo unía a la entidad debe calificarse como de relación laboral común, que se corresponde con la declaración efectuada, toda vez que la indemnización percibida por la extinción de la misma se encuentra, a su juicio, amparada por la exención prevista en el art. 7.e) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Sin embargo, la Inspección considera que, con independencia de la denominación empleada por las partes, la indemnización recibida tiene por objeto compensar el cese de la relación de carácter mercantil mantenida con la empresa, en especial, de su cargo como administrador.

El interesado insiste en que no mantenía con la entidad una relación especial de alta dirección, señalando que su labor como director de marketing estaba sujeta a un control intenso por parte de otras personas, circunstancia que le impedía ejercer una absoluta autonomía en la toma de decisiones. Además, destaca que sus funciones estaban limitadas a determinadas áreas de actuación sectoriales, quedando circunscritas a las actividades de carácter comercial y de desarrollo de planes de marketing. Sin embargo, el TEAC comparte las conclusiones alcanzadas por la inspección, ya que todos los hechos (posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución, ausencia de formalización de un contrato de trabajo que refleja el más alto nivel de autonomía y responsabilidad) apuntan en una misma dirección, y hacen imposible apreciar que el directivo estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común, toda vez que resulta palmaria la situación de plena confianza mutua entre trabajador y la entidad según ponen de manifiesto las características de sueldo, trabajo y responsabilidades. En cuanto al hecho de que sus concretas atribuciones tengan una extensión limitada a determinadas áreas sectoriales, debemos destacar que la actividad de alto directivo también puede desplegarse en sectores concretos de la empresa.

Llegados aquí, la Inspección no sólo aprecia que el obligado tributario ha mantenido con la entidad una relación especial de alta dirección, sino que considera que la misma se ha simultaneado con su pertenencia al órgano de administración de la empresa. Con ello, entiende que la relación laboral de alta dirección ha quedado absorbida por el vínculo mercantil que, en este caso, une al obligado tributario y a la entidad.

Pues bien, efectivamente, en todo caso aquél que realiza funciones propias de los órganos de administración de la compañía (de dirección, gestión y representación en una empresa) se encuentra vinculado a ésta por un nexo de naturaleza jurídico mercantil, con independencia de la posible existencia de una relación laboral de carácter especial constituida entre ambas partes. La relación laboral de alta dirección queda absorbida por el vínculo mercantil que, en este caso, une al obligado tributario y a la entidad, aplicando la denominada teoría del vínculo, en virtud de la cual no pueden existir dos vínculos jurídicos distintos (uno societario y otro laboral) para dirigir y administrar la sociedad. En consecuencia, si existe simultáneamente relación de alta dirección y vínculo mercantil con la empresa, prima este último y la indemnización debe considerarse derivada del mismo exclusivamente. Por tanto, teniendo en cuenta que la norma mercantil no prevé ninguna indemnización en caso de cese del vínculo con los miembros de los órganos de administración, no puede determinarse la concurrencia de ningún periodo a lo largo del cual se hubiera generado esta indemnización. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

RD 1382/1985 (Regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), art. 1.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 105, 106, 179, 183 y 191.

Código Civil, art. 1214.

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de noviembre de 2021

RECURSO: 00-01471-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy**- NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/03/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/01/2020 contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de fecha 07/11/2019 (en reclamaciones acumuladas números 08-06687-2016 y 08-06706-2016) por la que se confirman los acuerdos de liquidación provisional en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2010 y de imposición de sanción asociada. Cuantía a efectos del recurso de alzada, 239.838,42 euros, que corresponde a la liquidación del ejercicio 2010.

Segundo.

El obligado tributario había presentado declaración-liquidación en modalidad de tributación individual por el concepto y ejercicio de referencia.

Mediante comunicación notificada el 08-06-2015, por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, limitadas al análisis de la procedencia y tributación de las cantidades percibidas de **XZ SL** en el ejercicio 2010.

Para recoger el resultado de dichas actuaciones, el 22-04-2016 se dictó acuerdo de liquidación provisional con número de referencia A23-...3 en el que se hizo constar:

a) A efectos del plazo máximo de duración de la comprobación, del tiempo total transcurrido desde el inicio, no deben computarse un total de 47 días, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

b) El obligado tributario percibió en concepto de indemnización por resolución anticipada de la relación laboral 453.392,36 euros, cuantía que no incluyó entre los rendimientos del trabajo personal declarados, por considerarla renta exenta del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

c) La Inspección exige la tributación como rendimientos del trabajo de la indemnización percibida, considerando que el obligado tributario no ha acreditado el derecho a la exención, por cuanto la relación laboral de alta dirección del obligado tributario con la entidad es absorbida por el vínculo de carácter mercantil existente entre las partes. Por este último motivo se rechaza también la posibilidad de aplicar la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Disconforme con la liquidación, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, mediante escrito registrado en fecha 24/05/2016, a la que se asignó número 08-06687-2016.

Tercero.

Por otra parte, trayendo causa en los hechos descritos, en la misma fecha 22-04-2016 se dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, al considerar cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 LGT (dejar de ingresar en plazo deuda tributaria y obtención indebida de devolución).

Las infracción se califica como leve, ya que, aun cuando la base de la sanción supera los 3.000 euros, no se aprecia la existencia de ocultación. Con ello, se impone una sanción que asciende al 50% de la cuota regularizada, esto es, 97.497,35 euros (50% de 194.958,70 euros).

Frente a la sanción, en fecha 24/05/2016, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, a la que se asignó número 08-06706-2016. En su escrito de interposición, solicita la

acumulación de dicha reclamación a la que se tramite contra el acuerdo de liquidación dictado por el mismo concepto y periodos impositivos.

Cuarto.

Mediante acuerdo se procedió a acumular las dos reclamaciones anteriores para su resolución conjunta, tal como había solicitado el interesado.

En fecha 07-11-2019, el TEAR de Cataluña dictó resolución parcialmente desestimatoria de las reclamaciones anteriores, confirmando los acuerdos impugnados en las mismas.

Frente a dicha resolución, que le fue notificada en fecha 10-12-2019, el obligado tributario interpuso el presente recurso de alzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de la resolución impugnada, atendidas las alegaciones formuladas en el seno del presente recurso de alzada y que se concretan en:

- a) Aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF a la indemnización percibida por el obligado tributario, sin que resulte aplicable la denominada doctrina del vínculo.
- b) Subsidiariamente, procede la aplicación de la reducción del 40% a la indemnización
- c) En cuanto a la sanción impuesta, no se aprecia la concurrencia ni de conducta típica, ni del necesario elemento subjetivo de culpabilidad.

Tercero.

Con carácter previo, hemos de comenzar recordando que el artículo 13 de la LGT, que regula el principio de calificación dispone que:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

El precepto responde a toda la lógica por cuanto pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, calificados según su verdadera naturaleza o sustancia, lo que permite una tributación ajustada a la voluntad de la Ley. Siempre que la calificación se realice mediante el empleo de criterios jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, no puede decirse que el mecanismo de la calificación utilizado para corregir la elusión fiscal no se haya mantenido dentro de sus justos límites.

En particular, como el Tribunal Supremo ha señalado de forma reiterada (entre otras, en sentencia de 26-05-2016, recurso de casación nº 60/2015) el principio de calificación es precisamente una facultad que la ley atribuye a la Administración y permite, a efectos tributarios, determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, superando el tipo de acto o contrato formalmente utilizado. Por lo tanto, posibilita exigir el tributo adecuado a la naturaleza jurídica del negocio realizado, a partir de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven del mismo para las partes intervinientes, con independencia de la denominación que el obligado tributario le hubiera otorgado. Por lo tanto, si a consecuencia de las labores de comprobación efectuadas se reúnen pruebas, directas o indiciarias, que pongan de manifiesto la existencia de una relación contractual diferente de la reconocida por las partes, la Inspección no tiene por qué compartir la calificación del contrato otorgada por éstas.

De los hechos que la Inspección pone de manifiesto en el expediente, resulta incontrovertido que el obligado tributario es partícipe en un 86,33% en **XZ SL** (un 49,07% de forma directa y el resto a través de otras entidades en las que también ostenta la condición de socio). Por otra parte, desde 18-12-2001, el obligado tributario es presidente del Consejo de Administración de la sociedad hasta que en 13-12-2007 es nombrado administrador único. Asimismo, la cotización en la Seguridad Social ha sido en el régimen especial de trabajadores autónomos y en las nóminas aportadas, el concepto que aparece es el de Presidente.

Además, a lo largo de las actuaciones no se ha acreditado que existiese relación laboral alguna entre el obligado tributario y la sociedad con anterioridad a 18-02-2002 fecha desde la que venía prestando servicios como director comercial y de marketing. Tampoco se ha aportado ningún contrato de trabajo.

Según figura en acta de la Junta General de Socios de fecha 14/05/2010 la entidad procedió a extinguir la relación laboral con el obligado tributario, acordando una indemnización de 453.392,36 euros. Entre los asistentes a dicha Junta figura el propio obligado tributario (en cuanto titular directo del 49,07% del capital y en representación de otras sociedades que participan en la entidad), así como su cónyuge y dos de sus hijos (cada uno de ellos titular de un 3,05% del capital social). En cuanto a las causas del despido, el obligado tributario manifestó (según se recogió en diligencia nº 3 que obra en actuaciones del expediente):

<La empresa en consideración, presento declaración de concurso en fecha posterior al despido del Sr. Axy, y de acuerdo con la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el administrador concursal, entre otras responsabilidades, está la de verificar posibles contingencias, que se hubieran producido en el ámbito fiscal y laboral, para ejercer, en su caso, las acciones que estime pertinentes contra el socio o socios personalmente responsables por las deudas anteriores a la declaración del concurso.

Precisamente la empresa, tanto sus socios como el órgano de administración fueron del todo responsables en realizar con anterioridad a la presentación del concurso, aquellas actuaciones tendentes a cerciorar una viabilidad empresarial de futuro, como fue entre otras, el despido del Sr. Axy por su elevada retribución, siendo consciente en definitiva de las dificultades financieras que atravesaba la compañía, que no resolvían por sí mismas por esa actuación llevada a cabo, aunque sí mitigaban la incertidumbre de su continuidad empresarial y allanaban actuaciones que de por sí hubieran sido tomadas por el administrador concursal que se nombró al efecto.>

En el transcurso de la comprobación, el obligado tributario defiende que el vínculo que lo unía a la entidad debe calificarse como de relación laboral común, que se corresponde con la declaración efectuada, toda vez que la indemnización percibida por la extinción de la misma se encuentra, a su juicio, amparada por la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF.

Sin embargo, en atención a los elementos expuestos, la Inspección considera que, con independencia de la denominación empleada por las partes, la indemnización recibida tiene por objeto compensar el cese de la relación de carácter mercantil mantenida con la empresa, en especial, de su cargo como administrador.

Cuarto.

Expuesta la controversia, debe determinarse si la indemnización percibida tiene derecho a la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF, como defiende el recurrente.

Hemos de comenzar recordando el artículo 17.1 de la LIRPF, según el cual:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Asimismo, el apartado e) del artículo 7 del mismo texto legal, dispone que estarán exentas las siguientes rentas:

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

La Inspección somete a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo la indemnización en torno a la que se suscita el debate, considerando que el obligado tributario no ha acreditado el derecho a la exención, por cuanto la relación laboral con la entidad, que además es recalificada como de alta dirección, queda absorbida por el vínculo de carácter mercantil existente entre las partes.

En esta línea, la LGT, en su artículo 105.1 establece que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, precepto éste que viene a reproducir

en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. En el caso que nos ocupa, toda vez que el contribuyente pretende la aplicación de una exención, resulta indudable que sobre él recae la carga de probar tanto los requisitos constitutivos del beneficio fiscal, como el alcance o importe del mismo. Es más, no cabe duda de que es el obligado tributario quien dispone de mayor facilidad para la aportación de los documentos que prueben su derecho, por lo que asimismo resulta aplicable a este supuesto la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba, regla de carácter procesal para la distribución de la carga de la prueba entre las partes; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla debe adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "*para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio*".

Así las cosas, la Inspección señala que en todo caso, la relación en cuanto director comercial y de marketing mantenida por el obligado tributario con **XZ SL** reúne las condiciones para ser considerada de alta dirección, y no, como pretende el recurrente, de relación laboral ordinaria.

En esta cuestión cabe recordar que el artículo 1.Dos del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral de carácter especial de alta dirección, señala que:

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

En el presente recurso de alzada, el interesado insiste en que no mantenía con la entidad una relación especial de alta dirección, señalando que su labor como director de marketing estaba sujeta a un control intenso por parte de otras personas, circunstancia que le impedía ejercer una absoluta autonomía en la toma de decisiones. Además, destaca que sus funciones estaban limitadas a determinadas áreas de actuación sectoriales, quedando circunscritas a las actividades de carácter comercial y de desarrollo de planes de marketing.

Sin embargo, más allá de estas manifestaciones genéricas que, además, no van acompañadas de ningún tipo de justificante que apoye su declaraciones, el obligado tributario no ha aportado ningún elemento probatorio que acredite rasgos de subordinación, disciplina o acatamiento de órdenes y que, por tanto, sea demostrativo de la existencia de una relación laboral ordinaria o común.

Por su parte, la Inspección ha puesto de manifiesto la inexistencia de un contrato de trabajo, extremo impensable en el marco de una relación laboral común, y que refleja la situación de recíproca confianza y autonomía en la que se desenvolvía el obligado tributario. Además, según declaración que figura recogida en diligencia nº 2, las tareas desempeñadas fueron en todo caso de supervisión, toma de decisiones y control de la compañía, esto es, funciones propias de un alto directivo en el que además confluía la figura de administrador de la empresa. Debe añadirse que, de acuerdo con el organigrama de la entidad aportado por el obligado tributario, al frente la sociedad se sitúa el Consejo de Administración (presidido por él mismo) y por debajo una dirección ejecutiva de la que dependen cuatro direcciones (expansión, finanzas, marketing y general de negocio). Por lo tanto, era el máximo responsable en el área comercial de la entidad. Por último, especialmente significativo resulta el hecho de que su despido hubo de ser acordado por la Junta General de Socios (en la que él poseía el porcentaje mayoritario y el total control de las decisiones).

De todo lo expuesto, este TEAC comparte las conclusiones alcanzadas por la inspección, ya que todos los hechos (posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución, ausencia de formalización de un contrato de trabajo que refleja el más alto nivel de autonomía y responsabilidad) apuntan en una misma dirección, y hacen imposible apreciar que el directivo estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común, toda vez que resulta palmaria la situación de plena confianza mutua entre trabajador y la entidad según ponen de manifiesto las características de sueldo, trabajo y responsabilidades. En cuanto al hecho de que sus concretas atribuciones tengan una extensión limitada a determinadas áreas sectoriales, debemos destacar que la actividad de alto directivo también puede desplegarse en sectores concretos de la empresa, como ha señalado este TEAC en resoluciones como la de 26-03-2009 RG 00-04206-2006:

<La relación laboral especial de alta dirección queda probada no por la extensión territorial o funcional del poder sino por su intensidad, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la actividad de alto directivo pues la esencia de éstas consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno, de

tal forma que pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa, siempre que afecte a objetivos generales de la misma. Carece de relevancia la denominación del cargo o puesto dada por las partes, pues lo realmente trascendente es el conjunto de facultades y poderes que se desarrollen en la práctica.>

Quinto.

Llegados aquí, la Inspección no sólo aprecia que el obligado tributario ha mantenido con la entidad una relación especial de alta dirección, sino que considera que la misma se ha simultaneado con su pertenencia al órgano de administración de la empresa. Con ello, entiende que la relación laboral de alta dirección ha quedado absorbida por el vínculo mercantil que, en este caso, une al obligado tributario y a la entidad.

En este punto, resulta incuestionable la relación de carácter mercantil que vincula al obligado tributario con **XZ SL**, entidad cuyo capital pertenece en último término íntegramente a su familia (ambos cónyuges e hijos) y cuyo control en la toma de decisiones de la Junta General ostentan de manera absoluta. Además, en escritura de fecha 18-10-2001 se elevaron a público los nombramientos del interesado como Presidente de un Consejo de Administración formado por él mismo y dos de sus hijos, y como Consejero Delegado. Dicha situación se mantuvo hasta que mediante escritura de 13-12-2007 se cambió la estructura del órgano de administración y se le nombró como administrador único de la sociedad y a partir de 24-04-2008 administrador mancomunado, posición que ostentó hasta su cese el 03-06-2010 con el nombramiento de los administradores concursales y liquidación de la empresa.

Así las cosas, conviene recordar lo establecido por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 13-11-2008 recurso de casación nº 2578/2004, señalando que, en todo caso aquél que realiza funciones propias de los órganos de administración de la compañía (de dirección, gestión y representación en una empresa) se encuentra vinculado a ésta por un nexo de naturaleza jurídico mercantil, con independencia de la posible existencia de una relación laboral de carácter especial constituida entre ambas partes.

Como ya hemos adelantado, la Inspección señala que la relación laboral de alta dirección queda absorbida por el vínculo mercantil que, en este caso, une al obligado tributario y a la entidad, aplicando la denominada teoría del vínculo, en virtud de la cual no pueden existir dos vínculos jurídicos distintos (uno societario y otro laboral) para dirigir y administrar la sociedad. En consecuencia, si existe simultáneamente relación de alta dirección y vínculo mercantil con la empresa, prima este último y la indemnización debe considerarse derivada del mismo exclusivamente.

El recurrente cuestiona los postulados de la propia doctrina del vínculo, que ha sido objeto de matizaciones y excepciones en numerosas ocasiones por parte de la Sala Cuarta (de lo Social) del Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de fecha 26 de febrero de 2003). Asimismo, señala que la compatibilidad entre relaciones, laboral y societaria, y por lo tanto, el desempeño simultáneo de cargos de administración y de una relación laboral ha sido defendida por diversos autores de reconocido prestigio.

Esta última cuestión ya ha sido resuelta por este TEAC en resolución de fecha 06-11-2014 RG 00-03759-2013 DYCTEA, Fundamento de Derecho Quinto:

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

"La sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2009, recurso 1156/2009, ha examinado la situación que se produce cuando un trabajador, unido a la empresa por una relación especial de alta dirección, pasa a desempeñar un cargo societario, como miembro del Consejo de Administración. La sentencia razona: "Como recuerda la sentencia ... , "Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (. . .). Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a

Llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan "la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3 ,c) del Estatuto de los Trabajadores.

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

En definitiva, debemos concluir señalando que, en aplicación del criterio expresado por este TEAC en la anterior resolución de fecha 06-11-2014, así como anteriormente en la de fecha 08-05-2014 RG 00-06796-2011, existe imposibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad. Esto es, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros de Consejo de Administración / Administradores), la delimitación no puede realizarse en función de la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando la relación orgánica, de carácter mercantil. En consecuencia, la indemnización recibida por cese de la relación con la sociedad derivará exclusivamente de la ruptura del vínculo de naturaleza mercantil, con lo que debe confirmarse el acuerdo de liquidación también en este extremo.

Sexto.

Una vez confirmado, por parte de este TEAC, que la indemnización por cese percibida en el ejercicio 2010 no tiene derecho a la exención declarada y debe someterse a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo, debe analizarse a continuación si procede aplicar la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, que el recurrente subsidiariamente pretende.

El artículo 18 de la LIRPF establece en cuanto a los rendimientos de 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 % 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

(...)."

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento del IRPF (RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, dispone lo siguiente:

1. 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 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.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.

De lo anterior, se obtiene que la aplicación de la mencionada reducción resulta procedente en dos supuestos:

a) En el caso de rendimientos en que concurren los dos requisitos siguientes:

- Tener un período de generación superior a dos años y
- Que no se perciban de forma periódica o recurrente.

b) En caso de rendimientos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

La Inspección entiende que no cabe apreciar la existencia de ninguna relación de carácter laboral entre las partes, toda vez que la relación de carácter mercantil ha absorbido a la laboral de alta dirección, en aplicación de la doctrina del vínculo. Por tanto, teniendo en cuenta que la norma mercantil no prevé ninguna indemnización en caso de cese del vínculo con los miembros de los órganos de administración, no puede determinarse la concurrencia de ningún período a lo largo del cual se hubiera generado esta indemnización, ya que el derecho a percibirla no existía para el obligado tributario con anterioridad al momento en que se acuerda la misma. Esto es, el nacimiento del derecho se habría producido en el mismo momento en el que se ofrece y acepta la indemnización, atribuyéndose a dicha cantidad un carácter *ex novo* en el que coincide el nacimiento y el devengo de la citada renta de generación instantánea.

En relación con la cuestión planteada, este TEAC ya ha señalado anteriormente (entre otras, en la resolución de fecha 16-01-2019 RG 00-07014-2015) que en los casos en que la indemnización la percibe un contribuyente ligado a la entidad por un vínculo de carácter mercantil que absorbe la relación laboral especial de alta dirección, no cabe aplicar la reducción pretendida, lo que coincide plenamente con el criterio aplicado por la Inspección en el presente expediente. Con ello, debemos concluir que la indemnización controvertida no se encuentra vinculada a ningún período de generación superior a dos años, ya que nace *ex novo* en el momento del cese; se trata por tanto de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando a lo largo de los años.

En resumen, en el presente caso, ni existe período de generación de aquella renta en que consiste la indemnización, ni la misma tiene la naturaleza de "*rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*" a la vista de las circunstancias tasadas por la norma, lo que impone rechazar la pretensión del recurrente y confirmar el acuerdo de liquidación que subyace en el presente recurso.

Séptimo.

Entrando ya en las cuestiones que se refieren al acuerdo de imposición de sanción, el recurrente comienza alegando ausencia de concurrencia del necesario elemento objetivo de la misma. Así, insiste en que procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF, con lo que no se habría cometido la infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT.

Sin embargo, a lo largo de la presente resolución, este TEAC ha confirmado el ajuste practicado por la Inspección que ha determinado que el obligado tributario dejase de ingresar en plazo reglamentario (conducta tipificada en el artículo 191 de la LGT) determinado importe por el concepto tributario IRPF ejercicios 2010. Por ello, no podemos acoger la pretensión de falta de tipicidad que alega el recurrente.

A continuación, el interesado defiende que no cabe apreciar en su conducta la necesaria culpabilidad que justifique la imposición de sanciones, y que por lo tanto el necesario elemento subjetivo no ha sido acreditado por la Inspección en el acuerdo ahora recurrido. En definitiva, señala que su actuación se amparó en una interpretación razonable de la norma y, en todo caso, en la convicción de que la indemnización estaba exenta. En la misma línea, recuerda la existencia de controversias y discusiones en relación con la denominada teoría del vínculo que en

absoluto constituye una materia pacífica doctrinalmente. Además, señala que, en todo caso, la responsabilidad de haber considerado que la indemnización estaba exenta no debería recaer sobre él, sino sobre la empresa retenedora.

A este respecto recordemos que el artículo 183.1 LGT de la LGT dispone que "*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*". De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas incluso por negligencia simple. Por otro lado, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible. A este respecto, el artículo 179 de la LGT, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

- a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*
- b) *Cuando concorra fuerza mayor.*
- c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.*
- 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 en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.*

Ésta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo- (TS) que, entre otras, en sentencia de 06-062008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004, matizaba que para que tal doctrina resultase viable y aplicable era necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pudiera calificarse de razonable, es decir, que estuviese respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad. 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.

Pues bien, en este caso, el obligado tributario, en el momento de presentar sus declaración por IRPF era consciente de su condición de alto directivo y del puesto que ocupaba en la entidad pagadora (de la que además poseía, junto con su núcleo familiar, la total propiedad), quedando evidenciada que el vínculo entre las partes no se correspondía con una relación laboral ordinaria. En este sentido, sorprende que en su escrito el interesado impute la responsabilidad a la sociedad cuando era él precisamente el administrador de la misma y quien controlaba todas las decisiones adoptadas. Es más, de los hechos descritos se deduce que el obligado tributario, en cuanto administrador y socio mayoritario disponía de una situación privilegiada con un absoluto conocimiento de las dificultades por las que atravesaba la empresa (él mismo insta la situación concursal y lidera las negociaciones preconcursales). Sin embargo, siendo plenamente consciente de esas circunstancias, decide su propia salida anticipada de la sociedad atribuyéndose una indemnización por importe de 453.392,36 euros que autocalifica de exenta, a sabiendas de que su salario remuneraba su condición de administrador en el marco de una relación mercantil caracterizada por el control absoluto tanto del capital social como de la administración efectiva de la sociedad, por lo que no cabe que su conducta pueda entenderse realizada de buena fe al amparo de interpretaciones razonables de la norma.

Por último, en contra de la alegación formulada por el recurrente, este TEAC considera que en el expediente (páginas 18 a 21 del acuerdo de imposición de sanción) resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción, respetando adecuadamente las garantías que la ley exige en esta materia a fin de evitar situaciones de indefensión.

En conclusión, este TEAC coincide con el criterio de la Inspección, entendiendo que la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del obligado tributario se encuentra debidamente justificada y acreditada.

De todo lo expuesto, procede confirmar también el acuerdo de imposición de sanción que subyace en el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.