

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085438

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 2766/2019

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Tanto el acuerdo de liquidación como la resolución aquí impugnada, aceptan de forma pacífica que estamos ante un despido improcedente, y que no ha concurrido «convenio, pacto o contrato» -art. 7.e) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)-, toda vez que tanto la Inspección como el Tribunal de instancia únicamente han sostenido la improcedencia de la exención de la indemnización, en la naturaleza de la relación laboral como especial de alta dirección.

Pues bien, en el supuesto de indemnizaciones satisfechas al empleado de alta dirección, que no tengan su origen en el desistimiento del empresario sino en el despido improcedente, y de acuerdo con el criterio de la SAN, de 21 de octubre de 2021, recurso nº 684/2019 (NFJ084871), se reconoce la exención tributaria hasta el importe obligatorio reconocido en la legislación laboral, en este caso de una cantidad equivalente a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades -art.11.2 del RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 237 y 241.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 61.

RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), art. 11.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de febrero de 2022

RECURSO: 00-02766-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

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

DOMICILIO: ...

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución de 27 de noviembre de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por la que se estima parcialmente las reclamaciones **28/23184/2016** y **28/23212/2016** acumulada, formuladas en su día por el contribuyente frente a los acuerdos dictados el 4 de octubre de 2016 por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la AEAT, desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos frente a la liquidación provisional y resolución sancionadora, por el concepto del IRPF del ejercicio 2011.

Cuantía: 382.833,17 euros

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Previo instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº ...15 de fecha 29 de junio de 2016, por la referida Dependencia se dictó acuerdo en fecha 28 de julio de 2016 por el que se practica liquidación provisional por el concepto del IRPF del ejercicio 2011, de la que resultó una deuda tributaria 382.833,17 euros, de los que 321.675,72 euros se corresponden con la cuota y 61.157,45 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa de la indemnización por despido de cuantía 836.427,00 euros percibida en aquel ejercicio por el sujeto pasivo y declarada por éste como exenta del IRPF, en tanto considera la Inspección que la misma no está exenta del impuesto, por las siguientes argumentaciones:

El obligado tributario **D. Axy** comenzó a trabajar para el grupo **X** el 2 de enero de 1984, en la filial PAÍS_1_UE del grupo, **XZ S.p.A**, donde trabajó hasta el 30 de septiembre de 2005, fecha en la que se produjo su traslado a España, con ocasión de su nombramiento como Director General de filial española del citado grupo, **XT S.A.** (...). Dado que las precitadas filiales PAÍS_1_UE y española, del grupo **X** han actuado como un único empleador, se le reconocieron con ocasión del despido todos los años de trabajo para el grupo al objeto de cuantificar la antigüedad computable para el cálculo de la indemnización.

Mediante carta de 10 de Junio de 2011 se le comunicó el despido de la compañía, mediante un despido disciplinario, el cual tendría efecto el 17 de Junio de 2011. El 17 de junio de 2011, se suscribe por la sociedad y el obligado tributario, Acuerdo Transaccional posterior al despido y Pacto de no competencia Post contractual, en el que se reconoce la improcedencia del despido.

A la vista de la documentación obrante en las actuaciones, la Inspección considera suficientemente acreditada que la relación que vinculaba al obligado tributario con la compañía, no era de carácter común, sino una relación laboral de carácter especial de acuerdo con el Real Decreto 1382/1985, y la jurisprudencia que se cita, por lo que la indemnización correspondiente no se encuentra exenta del IRPF.

Por lo que hace al periodo que va desde la contratación del sujeto pasivo por la filial PAÍS_1_UE en 1984, hasta su traslado a España como Director General de la mercantil **XT SA**, se dice que no resulta acreditada ni que aquella fuera una relación laboral común, ni que, de ser así, si ésta quedó suspendida o extinguida, de ahí que tampoco procede declarar la exención de la parte de la indemnización correspondiente a ese periodo.

No obstante lo anterior, considera la Inspección procedente estar a una reducción del 40% sobre aquella indemnización de 836.427,00 euros (reducción que se aplica sobre un límite de rendimientos de 300.000 euros), al considerar que nos encontramos ante un rendimiento irregular percibido por el cese de una relación laboral especial de alta dirección que se prolongó desde 1984 hasta la fecha de cese.

Segundo.

Trayendo causa de la referida regularización se instruyó expediente sancionador frente al sujeto pasivo, dictándose en fecha 28 de julio de 2016 resolución sancionadora imponiéndose al contribuyente sanción pecuniaria de importe 160.837.86 euros, por considerarse que la actuación de éste incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 LGT).

Tercero.

Frente a ambos acuerdos formuló el sujeto pasivo sendos recursos de reposición, que fueron desestimados por la Inspección mediante acuerdos de fecha 4 de octubre de 2016.

Cuarto.

Contra dichas resoluciones desestimatorias interpuso el interesado reclamaciones económico administra ante el TEAR de Madrid, números **28/23184/2016** y **28/23212/2016**, recayendo resolución acumulada en fecha 27 de noviembre de 2018 que estimaba en parte la reclamación acumulada, al estimar parcialmente la número 28/23184/2016 formulada contra la liquidación provisional y estimar la 28/23212/2016 interpuesta frente a la resolución sancionadora.

Por lo que hace al acuerdo de liquidación que se confirma la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección existente en todo aquel periodo en el que el contribuyente ocupó el cargo de Director General de la sociedad, esto es, desde su traslado a España en 1/10/2005 hasta su cese el 17 de junio de 2011, de ahí que la parte de la indemnización que corresponde a ese periodo resulte sujeta y no exenta al IRPF. Además, se rechaza la exención de una parte de aquella indemnización, toda vez que se opone una clara jurisprudencia frente al pronunciamiento de la Audiencia Nacional de 8/03/2017 invocado.

No obstante, en lo que respecta al periodo que transcurre desde su incorporación a la filial PAÍS_1_UE del Grupo en 1984 hasta su traslado a España el 30/09/2005, considera el Tribunal de instancia que *"la Administración por medio de facultades de comprobación pudo verificar dicho extremo requiriendo a la entidad PAÍS_1_UE del Grupo, XZ S.p.A, donde el reclamante trabajó hasta el 30-09-2005"*, concluyendo que, *"por todo ello, no puede considerarse que el reclamante estuviera vinculado mediante una relación laboral de carácter especial al grupo X desde su incorporación, al no quedar acreditado este extremo, lo que determina que la reclamación deba ser estimada, declarando no conforme a Derecho el acuerdo impugnado en dicho punto"*.

Por último, en lo que hace a la sanción impuesta, considera el Tribunal su improcedencia en tanto la situación de fondo constituye una controversia jurídica, pudiendo llegar a considerarse la existencia de una interpretación razonable la aplicación de los criterios contenidos en las sentencias de la Sala de lo Social del TS de 22/04/2014 y de lo Contencioso Administrativo de la AN de 8/03/2017.

Dicha resolución consta notificada en fecha 18 de diciembre de 2018.

Quinto.

En fecha 14 de enero de 2019 el contribuyente presentó escrito solicitando se tuviera por interpuesto recurso de alzada frente a aquella resolución (siéndole asignado por este Tribunal el número de expediente **RG.2766/2019**). En dicho escrito no formula el interesado alegación alguna, instando la puesta de manifiesto del expediente por plazo de un mes para la formulación de alegaciones y proposición de pruebas.

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:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución de 27 de noviembre de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por la que se estima parcialmente las reclamaciones 28/23184/2016 y 28/23212/2016 acumulada, formuladas en su día por el contribuyente frente a los acuerdos dictados el 4 de octubre de 2016 por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la AEAT, desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos frente a la liquidación provisional y resolución sancionadora, por el concepto del IRPF del ejercicio 2011.

Tercero.

El Tribunal de instancia ya admitió la exención pertinente en el IRPF, en lo que hace a la indemnización correspondiente al periodo que va desde la contratación del sujeto pasivo por la filial PAÍS_1_UE en 1984, hasta su traslado a España como Director General de la mercantil **XT SA**, por las razones antes explicitadas.

Resta como cuestión discutida la naturaleza de la relación laboral del sujeto pasivo con la mercantil **XT SA**, desde su nombramiento como Director General de la misma el 1 de octubre de 2005, hasta su cese en 2011, y, subsidiariamente, la eventual exención en el IRPF de admitirse que aquella relación laboral no fue común u ordinaria, sino especial de alta dirección.

En lo que hace a esa primera cuestión, argumenta ampliamente el Tribunal de instancia en la resolución aquí recurrida, que:

*<< **NOVENO.**- Respecto a las cuestiones de fondo planteadas, cabe señalar que a, efectos fiscales, las retribuciones obtenidas por los trabajadores sujetos a una relación laboral común tributan como rendimientos del trabajo en los términos del artículo 17.1.a de la LIRPF. Por su parte, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración tributan como rendimientos del trabajo en los términos del artículo 17.2 e de la LIRPF. De igual modo, los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial tienen la consideración de rendimientos del trabajo conforme a lo indicado en el artículo 17.2 de la LIRPF.*

La LIRPF y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la LIRPF, establecen el régimen de tributación de los rendimientos del trabajo. Así, el artículo 17 de la LIRPF señala que "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.(...)

El artículo 17.2 de la LIRPF señala: "En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

"e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. "

Por otra parte, el artículo 18 de la LIRPF regula el régimen propio de los rendimientos del trabajo calificados como irregulares, siendo aplicable en su desarrollo el artículo 11.1 del Reglamento.

A estos efectos, este Tribunal Regional debe pronunciarse en primer término sobre la validez de la declaración de la Administración tributaria que reconoce la existencia de una relación laboral especial de alta dirección y, en segundo término, sobre la exención discutida.

DÉCIMO.- Sobre la existencia de una relación laboral especial de alta dirección, las alegaciones del reclamante sostienen el carácter ordinario de su relación al afirmar que las competencias que tenía reconocidas en la entidad y el alcance de los poderes de representación que le habían sido atribuidos eran insuficientes para sostener, como pretende la Administración, una relación especial de alta dirección, señalando que su ámbito de actuación no era global.

En un primer acercamiento debe advertirse que la Inspección tributaria está habilitada para calificar la relación contractual conforme a la realidad de los hechos puestos de manifiesto en el expediente. El principio de calificación se regula en el artículo 13 de la LGT señalando que "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocios realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". En este sentido, la resolución 3737/2014 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, TEAC, en fecha 08-06-2017, señala que la "calificación del trabajador como alto directivo, y no como trabajador común, se efectuará mediante el análisis global de las circunstancias que rodean al trabajador", de tal forma que si la calificación se realiza, no en función del nombre o del estatus jerárquico, sino de acuerdo con las funciones que desempeña el trabajador y de las muy amplias facultades y poderes de que dispone para ese desempeño, la relación se calificará como la propia de un alto directivo. Este criterio reitera el manifestado en la resolución RG 4206/2006, de fecha 26-03-2009.

Por ello, la calificación de la relación del reclamante con la entidad debe realizarse atendiendo a su contenido, no a la denominación que se le hubiera dado, lo que permite a este Tribunal Regional desestimar la alegación según la cual la Inspección no tuvo en cuenta que la relación laboral con **XT SA** se recogió en un contrato de fecha 01-10-2005 en el que se indica como categoría profesional la de "titulado", no señalando "director ni jefe". Asimismo, los anteriores pronunciamientos del TEAC permiten a este órgano revisor desestimar la alegación del reclamante según la cual debe hacerse una interpretación restrictiva de la figura de la alta dirección. Por otro lado, debe recordarse que el hecho de que durante la relación con la entidad no se firmara un contrato de alta dirección, no excluye su existencia, ya que, como ha señalado la Dirección General de Tributos en contestación a la Consulta 2036-01 en un criterio que este Tribunal Regional comparte, "el hecho de que no se haya firmado un contrato acogido al Real Decreto 1382/1985, relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, no es óbice para considerar la posible existencia de tal relación especial".

En el presente caso, en base a la facultad de calificación atribuida a la Administración por el artículo 13 de la LGT, y ante la apreciación de los indicios que fueron recogidos en el acuerdo de liquidación, la Inspección consideró que la indemnización que resarce el cese de la relación existente entre la entidad y el trabajador debía calificarse como derivada de una relación especial de alto directivo, y no como una relación común.

Alega el reclamante que la calificación realizada por la Inspección es improcedente, por lo que resulta imprescindible partir de la definición de personal de alta dirección recogida en el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, donde se dispone lo siguiente: "Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instituciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad".

En su artículo 2 señala que "La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe". Cabe recordar que el propio Estatuto de los trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, excluye de su ámbito de aplicación al personal de alta dirección cuando este desarrolle una actividad "que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo."

Las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección se han ido perfilando en una amplia jurisprudencia, destacándose que, "lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial", y que, "para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la

sociedad" (Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24-01-1990 y 02-01-1991). Sobre los aspectos que delimitan y definen la relación laboral especial de alta dirección el Tribunal Supremo tuvo oportunidad de pronunciarse en su Sentencia de 22/12/1994, señalando que "en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajeneidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia persona jurídica titular de la empresa de que se trate".

Por su parte, en el ámbito económico administrativo, el TEAC ha señalado en su Resolución 05543/2009 dictada en fecha 17-02-2011 que la calificación de una relación laboral como especial de alta dirección depende de la concurrencia de las notas características de la misma, como son el ejercicio, con plena autonomía y responsabilidad, de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y de poderes relativos a los objetivos generales de la misma. Por su parte, la Resolución 4206/2006 de fecha 26-03-2009 que fue confirmada por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 22-06-2011, recaída en el recurso nº 04/159/09, señaló que "la relación laboral especial de alta dirección queda probada no por la extensión territorial o funcional del poder sino por su intensidad, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la actividad de alto directivo pues la esencia de éstas consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno, de tal forma que pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa, siempre que afecte a objetivos generales de la misma. Carece de relevancia la denominación del cargo o puesto dada por las partes, pues lo realmente trascendente es el conjunto de facultades y poderes que desarrollen en la práctica".

...

DÉCIMOPRIMERO.- Considerado lo anterior, procede resolver si el vínculo laboral del reclamante con la entidad **XT S.A.** es el propio de una relación laboral de carácter especial.

En este contexto el reclamante alega que dependía del Director de operaciones del Grupo, que a su vez dependía del Consejo de Administración del grupo, por lo que carecía de autonomía y plena responsabilidad, no pudiendo deducirse la existencia de una relación especial de alta dirección del hecho de que se firme un pacto de no competencia.

Sobre esta cuestión no cabe duda de que al reclamante se le indemniza por la pérdida de su condición de alto directivo con acceso a información y documentación sensible con incidencia directa en la marcha de la sociedad, toda vez que es claro en este punto el Acuerdo Transaccional posterior al despido y Pacto de no competencia Post contractual, suscrito en fecha 17-11-2011, en el que se establece lo siguiente:

"(...) La SOCIEDAD y el grupo **X** tienen un interés comercial en formalizar un pacto de no competencia con el EJECUTIVO, teniendo en cuenta que el EJECUTIVO ha sido el Director General de **XT, S.A.**, el Centro de Producción del grupo ubicado en ... responsable de la gestión de los procesos de producción de toda Europa para los países de la Unión Europea, Turquía y los países cubiertos por los contratos de ... (Croada, Eslovenia, Serbia, Montenegro, Eslovaquia, Chequia, Rumanía, Bulgaria y Hungría) y, en consecuencia, el EJECUTIVO posee información sobre: (1) la actual estrategia de outsourcing en todas las unidades de negocio del grupo, (2) la estrategia del grupo con los proveedores comerciales de servicios de entrega y (3) la estrategia tecnología global de **X**."

Quizás esta argumentación fuera suficiente para calificar la relación como especial, pero la Inspección comprobó además que el reclamante, en el ejercicio de sus funciones como Director general de la compañía en España, reportaba directamente al órgano de administración de la entidad en España, tal y como expresamente recoge la carta de nombramiento de 01-02-2005, siendo su dependencia jerárquica del Vicepresidente del Grupo en Europa (SVP, Global Production & Development, Europe : D. ...). A estos efectos resulta indiferente que la terminología anglosajona quiera significar como "vicepresident" al Director, o al "senior vicepresident" con el Director general, ya que como señala la Inspección, los poderes y facultades atribuidos al reclamante demuestran que sus decisiones eran susceptibles de afectar al sentido de la compañía, al ser mancomunadas con los poderes atribuidos a DÑA. ... (directora financiera de la sociedad).

Por ello, a pesar de las alegaciones del reclamante, lo cierto es que en el expediente constan elementos probatorios que permiten apreciar la existencia de una relación laboral de carácter especial entre el reclamante y la entidad empleadora pues, en síntesis, la relación comprende el desempeño de funciones que inciden sobre los objetivos generales de la empresa disponiendo para ello de unas facultades muy amplias propias de un alto directivo y de no un trabajador muy calificado, debiendo quedar aquélla sujeta al régimen recogido en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

En consecuencia, este Tribunal Regional entiende que parte de la indemnización percibida por el reclamante deriva de la rescisión de una relación laboral de alta dirección, debiendo desestimarse las alegaciones del interesado>>.

Frente a aquellas argumentaciones del Tribunal de instancia recogidas en los Fundamentos Noveno, Décimo y Décimoprimer de la resolución impugnada, no formula el reclamante alegación alguna en esta alzada. Es más, el interesado interpone el presente recurso de alzada sin formular alegación alguna contra la resolución que dice recurrir, cuando la normativa impone la formulación de éstas al tiempo de interponer el recurso de alzada. Así, dispone el artículo 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

"1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia. ...".

A su vez, el artículo 61.1 del RGRVA desarrolla estas disposiciones en los siguientes términos:

"El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia. ..."

De lo anterior se infiere que, en el caso de recurso de alzada ordinario como es el caso, si el recurrente ya hubiese estado personado en el procedimiento en primera instancia (como lo ha sido el contribuyente), el escrito de interposición del recurso ya deberá contener necesariamente las alegaciones, no cabiendo nueva puesta de manifiesto del expediente. Tal precepto se impone como lógica procesal, toda vez que tras la interposición de aquella inicial reclamación ante el Tribunal de instancia, únicamente se han incorporado a las actuaciones las propias alegaciones vertidas por el reclamante en primera instancia y la resolución aquí impugnada, documentos obviamente conocidos por el contribuyente, de ahí que no quepa subsanación alguna con relación a un trámite que explícitamente excluye la norma para esta segunda instancia.

En esta tesitura debe recordarse que la falta de presentación de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no es causa por sí misma de caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de la amplias facultades revisoras que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, le atribuye.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acuerdo recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, donde el Tribunal de instancia ha razonado adecuadamente la concurrencia de una relación laboral especial de alta dirección en el periodo discutido de 2005 a 2011, de ahí que, a falta de tales alegaciones, sólo cabe ratificar aquellas argumentaciones del Tribunal de instancia.

Cuarto.

Cuestión distinta es la eventual exención en el IRPF de parte de aquella indemnización por despido improcedente percibida por quien se encontraba unido a la mercantil por una relación laboral especial de alta dirección.

Tanto el acuerdo de liquidación como la resolución aquí impugnada, aceptan de forma pacífica que estamos ante un despido improcedente, y que no ha concurrido "*convenio, pacto o contrato*" (art. 7.e de la Ley 35/2006, del IRPF), toda vez que tanto la Inspección como el Tribunal de instancia únicamente han sostenido la improcedencia de la exención de la indemnización, en la naturaleza de la relación laboral como especial de alta dirección.

Precisado lo anterior, cierto es que, como se recoge en la resolución impugnada, ha existido una reiterada jurisprudencia de 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), donde se venía sosteniendo la no exención en el IRPF de importe alguno correspondiente a la indemnización por cese de la relación laboral especial de alta dirección, argumentándose en la misma, que, *"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"* (sentencia de 21 de diciembre de 1995, recaída en el recurso de casación núm. 4174/1994).

Dicha jurisprudencia se modifica en reciente sentencia de 5 de noviembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso de casación 2727/2017), en la que tras señalarse el fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, se señala con relación al criterio hasta entonces reiterado y constante, que, *"hay razones fundadas para entender superado dicho criterio"*, fijándose *"como criterios interpretativos de esta sentencia"* que, en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección *"existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*.

El caso analizado en aquella sentencia del Alto Tribunal es un supuesto de desestimiento del empresario. Ciertamente en el presente caso no estamos ante el desistimiento del empresario, sino ante un despido improcedente reconocido por la mercantil, circunstancia ésta cuyos efectos jurídico fiscales son analizados en la reciente sentencia de 21 de octubre de 2021 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso núm 684/2019), recogiendo en la misma, que:

"La cuestión que ahora se suscita es si esta jurisprudencia es o no trasladable a las indemnizaciones satisfechas al empleado de alta dirección que no tengan su origen en el desistimiento del empresario, sino en el despido improcedente. A tal efecto atenderemos al tenor del art. 11 del Real Decreto 1382/1985: ...

<<Art. 11. Extinción del contrato por voluntad del empresario.

Uno. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades. ...

Dos. El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores; respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades. ...>>.

Señalemos también que la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013) que ha propiciado el cambio de tratamiento tributario dado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo a las indemnizaciones percibidas al trabajador de alta dirección en los casos de desistimiento, se sustenta en que el art. 11.1 acabado de transcribir configura la indemnización de siete días por año trabajado como indemnización mínima. Y lo hace a partir de un texto y una estructura normativa ("a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días...") sustancialmente idéntica a la empleada en el párrafo segundo para regular la indemnización que ha de satisfacerse al trabajador en los casos de despido improcedente: *"cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario ..."*.

Consecuentemente, a juicio de la Sala, concorre identidad de razón para considerar que la indemnización en caso de despido improcedente del empleado de alta dirección tiene carácter de mínima, criterio que, por lo demás, aplican con naturalidad los órganos del orden social de la jurisdicción (vid ad exemplum STSJ de Castilla y León, sede Valladolid, de 22 de diciembre de 2015, recurso núm. 1771/2015, FJ 4). De ahí que el corolario tributario haya de ser la aplicación de la exención dispuesta en el art. 7 e) LIRPF que hemos reproducido al comienzo de este fundamento jurídico.

NOVENO.- Advertir, finalmente, que, a diferencia de lo que con frecuencia ocurre, no está en el debate procesal que la extinción de la relación laboral - de alta dirección - no haya sido producto de una decisión unilateral del empleador sino de un acuerdo extintivo entre las partes, supuesto en el cual no operaría la exención controvertida. ...

Procede por tanto estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, reconociendo el derecho del demandante a la exención en el IRPF, ejercicio 2008, de una cantidad equivalente a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Como en aquel caso, procede en el presente estimar parcialmente el presente recurso y estar a la exención del IRPF de la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo del 1 de octubre de 2005 al 17 de junio de 2011, en la cuantía de *"20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades"*.

En síntesis, se impone **ESTIMAR PARCIALMENTE** el presente recurso de alzada, procediendo la anulación de la resolución del Tribunal de instancia impugnada, y el acuerdo de liquidación que aquélla confirmó, toda vez que resulta exenta del IRPF la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo del 1 de octubre de 2005 al 17 de junio de 2011, en la cuantía de *"20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades"*.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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