

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085564

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 280/2022, de 4 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6584/2020

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Principio de Legalidad. IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Trabajadores contratados nuevamente. Desvinculación de la empresa. Descartada la circunstancia de que el art.1 Rgto IRPF infrinja el principio de reserva de ley, cabe concluir que los hechos constitutivos para disfrutar de la exención corresponde demostrarlos al contribuyente que tendrá que justificar su despido o el cese en la empresa, así como la propia percepción de la indemnización correspondiente. La desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención, ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso. Dicha desvinculación, a los solos efectos de disfrutar de la exención, no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa. Sin embargo, para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma. A estos efectos, una relación laboral posterior constituirá ya un elemento a considerar a los efectos de si se ha producido o no dicha desvinculación real y efectiva. Cabe concluir que, tras el cese o despido, constatada la existencia de una relación con la empresa, en virtud del principio de facilidad probatoria corresponderá al contribuyente demostrar que dicha desvinculación real y efectiva no se ha visto alterada por la existencia de una relación o vinculación posterior, demostrando, básicamente, que esa relación resulta ajena, directa o indirectamente, a las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa". El tribunal concluye que el art. 1 del Rgto IRPF, interpretado a la luz del art. 7.e) Ley IRPF, no infringe el principio de reserva de ley al condicionar el disfrute de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa ni al establecer la presunción de que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa. A efectos de disfrutar de la exención, la «real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa» comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de la misma. La Sala resuelve que en la sentencia recurrida se dicen este caso le correspondería al recurrente acreditar que las retribuciones percibidas están exentas y reúnen los requisitos para su aplicación del art.7.e) Ley IRPF, conforme al Art. 105.1 y 106 LGT y 217 LEC. En ausencia de otros medios suficientes que desvirtúen la presunción legal, procede considerar conforme a derecho la liquidación del IRPF. Nos adentramos, por tanto, en el campo de la prueba y, por eso, no debe olvidarse que las cuestiones de prueba quedan extramuros de la fiscalización casacional, a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren. [Vid., ATS, de 27 de mayo de 2021, recurso nº 6584/2020 (NFJ082414) y STSJ de la Región de Murcia de 17 de febrero de 2020, recurso n.º 170/2018 (NFJ078362) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 1.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 280/2022

Fecha de sentencia: 04/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6584/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6584/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 280/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6584/2020, interpuesto por don Blas, representado por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, contra la sentencia de 17 de febrero de 2020 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia dictada en el recurso 170/2018 sobre una liquidación dictada por la Inspección de Murcia relativa al IRPF 2010.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia ["TSJ"] de Murcia, que estimó parcialmente el recurso nº 170/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEARM) de 29 de diciembre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000, NUM001, tramitadas acumuladamente, interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Murcia, de la AEAT:

- Acuerdo de liquidación derivado del Acta: A02 nº NUM002 por concepto de IRPF ejercicio 2010, por importe de 84.930,15 euros (desglosada en 69.121,12 euros de cuota y 15.809,03 euros de intereses de demora).
- Acuerdo de imposición de sanción, con número de Ref. A51 NUM003, por importe de 34.560,56 euros (sin reducción).

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1.- Con fecha de 18 de marzo de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Murcia, fueron incoadas a don Blas las siguientes actas:

- Acta A01 conformidad nº NUM004, por concepto de IVA, ejercicio 2011/12, sin cuota a ingresar.
 - Acta A01 conformidad nº NUM005, por concepto de IRPF ej. 2011/2012, de la que resultó una deuda a ingresar por importe de 3.918,15 euros (cuota: 3.352,01 euros + intereses de demora: 566,14 euros). Ingresada el 3 de mayo de 2016.
 - Acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, Ref. A51 NUM006, conteniendo una propuesta de imposición de sanción, por importe de 879,90 euros. Ingresada el 3 de mayo de 2016.
- La regularización se produjo con base en que se considera que se han deducido indebidamente gastos al no estar justificados documentalmente, a juicio de la Inspección.
- También se incoó el acta A02 disconformidad nº NUM002, por concepto de IRPF, ejercicio 2010, de la que resultó una deuda a ingresar por importe de 84.930, 15 euros (cuota: 69.121,12 euros + intereses de demora: 15.809,03 euros).
 - Acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, Ref. A51 NUM003, conteniendo una propuesta de imposición de sanción, por importe de 34.560,56 euros.

La regularización se produce porque la Inspección considera improcedente la exención aplicada a la indemnización por despido que había recibido el obligado tributario tras la extinción de la relación laboral de la empresa en la que había prestado servicios durante más de seis años.

2.- Con fechas de 7 y 11 de abril de 2016 el interesado presentó escrito de alegaciones contra la propuesta de liquidación contenida en el Acta suscrita en disconformidad.

3.- Con fecha de 9 de mayo de 2016 se notificaron los actos administrativos que fueron objeto de impugnación: acuerdo de liquidación derivado del Acta A02 nº NUM002 por concepto de IRPF, ejercicio 2010, importe de 84.930,15 euros, y acuerdo de imposición de sanción, con nº A51 NUM003, importe de 34.560,56 euros (sin reducción).

4.- Contra dichos actos administrativos, el obligado tributario presentó reclamación Económico-Administrativa ante el TEAR de la Región de Murcia, que fue resuelta desestimatoriamente mediante resolución de fecha 29 de diciembre de 2017, que razona que: "En el presente caso de la documentación que obra en el expediente

resulta probado que a la indemnización por despido improcedente percibida por D. Blas, no le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF por lo que debe integrarse en los ingresos íntegros percibidos por el obligado tributario. Considerándose insuficientes las justificaciones dadas por el obligado tributario en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, así como en la fase de alegaciones a la propuesta de liquidación.

La Inspección ha justificado la regularización en primer lugar en que, el obligado tributario ha prestado servicios a una empresa vinculada con la entidad POLARIS WORLD DEVELOPMENT, SL, que fue la que lo despidió e indemnizó. La mercantil POLARIS WORLD REAL ESTATE, SL estaba vinculada, en los términos recogidos en el artículo 16 del TRLIS que a continuación reproducimos a la empresa POLARIS WORLD DEVELOPMENT SL que despidió al obligado tributario, dado que POLARIS WORLD DEVELOPMENT SL participa al 100% en POLARIS WORLD REAL ESTATE, SL y es su administrador.

Además, ambas sociedades, han formado parte del grupo de consolidación fiscal formado por 44 empresas cuya sociedad dominante es POLARIS WORLD DEVELOPMENT SL.

En segundo lugar, porque el obligado tributario pasa a prestar esos servicios SIN SOLUCIÓN DE CONTINUIDAD, inmediatamente después de ser despedido a la entidad POLARIS WORLD REAL ESTATE, SL. Esta prestación de servicios se realiza de forma continuada durante los ejercicios 2010 y siguientes, hasta noviembre de 2012, que pasa a trabajar por cuenta ajena para el Ayuntamiento de Cartagena. Además, los servicios que pasa a prestar D. Blas son de similar naturaleza y características de los que venía realizando el obligado tributario dentro de la mercantil POLARIS WORLD DEVELOPMENT, SL. [...]"

Continúa señalando seguidamente, en relación con la sanción:

"Considera el obligado tributario, en su escrito de alegaciones, que la exención fue aplicada con base a una interpretación razonable de la norma. Sin embargo, a la vista de lo expuesto, entendemos que la normativa aplicable es clara y que el obligado tributario lo que ha pretendido ha sido forzar su interpretación con la finalidad de evitar la tributación. De manera que su conducta es culpable, en el sentido de que, siendo clara la normativa aplicable debió cumplir con su obligación de tributar por la indemnización percibida. Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, por lo que se estima que, en aplicación de la Ley 58/2003 General Tributaria, procede la imposición de sanción".

Contra la resolución desestimatoria del TEAR, se presentó escrito de interposición de recurso Contencioso Administrativo ante el TSJ de Murcia, el 12 de marzo de 2018. Seguidos los trámites pertinentes, habiéndose recibido el pleito a prueba, la Sala dictó sentencia el 17 de febrero de 2020, en cuyo fundamento jurídico se declara que "en este caso le correspondería al recurrente acreditar que las retribuciones percibidas están exentas y reúnen los requisitos para su aplicación del artículo 7, e) de LIRPF, conforme al Art. 105.1 y 106 LGT y 217 LEC. En ausencia de otros medios suficientes que desvirtúen la presunción legal, procede considerar conforme a derecho la liquidación del IRPF, relativo al acta de Disconformidad A02 nº NUM002, relativa al IRPF 2010, liquidación NUM007, por importe de 85.093,04 cuota e intereses de demora"

El fallo de la sentencia es del siguiente tenor:

"Estimar en parte el recurso contencioso administrativo nº 170/2018 interpuesto por D. Blas contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEARM) de fecha 29 de diciembre de 2017, desestimatorio de las REAS nº NUM000 y acumuladas la nº NUM001 contra el liquidación dictada por la Inspección de Murcia relativo al acta de Disconformidad A02 nº NUM002, relativa al IRPF 2010, liquidación NUM007, por importe de 85.093,04 y considerar que la cantidad percibida como indemnización por despido no estaba exenta en aplicación del art. 7,e) LIRPF Ley 35/2006 y art. 1) del Reglamento RD 439/2007 del Impuesto del IRPF. Y la segunda contra sanción tributaria liquidación NUM003 por importe de 34.560,56€ por infracción del art. 191 LGT. Que se confirma, por ser en lo aquí discutido, conforme a derecho a excepción de la sanción que se anula. Y sin expresa condena en costas al recurrente".

El 21 de febrero de 2020, la representación procesal de don Blas presentó escrito interesando la aclaración de la sentencia alegando incongruencia, falta de motivación, grave indefensión e inseguridad jurídica.

El 25 de junio de 2020 se dictó auto acordando no haber lugar a aclarar o rectificar la sentencia.

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Juan Jiménez-Cervantes Hernández-Gil, en representación de don Blas, preparó recurso de casación contra la sentencia de 17 de febrero de 2020.

2. En su escrito, identifica como normas infringidas: El artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre) ["LIRPF"], que contempla la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"] que desarrolla reglamentariamente el precitado artículo 7.e) LIRPF.

Los artículos 14 y 31 de la Constitución Española ["CE"].

3. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de Murcia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de octubre de 2020, emplazando a las partes.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro auto de 27 de mayo de 2021, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en esclarecer:

" 1) Determinar si el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, al exigir una desvinculación durante tres años del trabajador despedido por una empresa con esta última, incurre en exceso reglamentario ultra vires en relación con el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , vulnerando por ende el principio de reserva de ley en materia de beneficios fiscales.

2) En caso de contestarse negativamente la anterior pregunta, explicitar si el la expresión "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", contenido en el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, impide la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , para una indemnización por despido a una persona cuando, en el término de los 3 años siguientes, tal contribuyente, constituido en profesional autónomo que oferta sus servicios en el mercado a una generalidad de sujetos, presta servicios a la empresa que lo despidió aun sin mediar contrato de trabajo alguno con la misma.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa".

Tercero. *Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.*

1. Don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de don Blas presentó escrito de interposición del recurso de casación con fecha 12 de julio de 2021 en el que observa los requisitos legales pertinentes. En el mismo, alega la infracción de las normas ya señaladas en el escrito de preparación y basándose en las mismas solicita la plena estimación del recurso, revocando la sentencia recurrida y fijando un criterio unívoco sobre la interpretación de los artículos 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

2. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 20 de septiembre de 2021 en el que observa los requisitos legales pertinentes.

En el escrito, propugna como doctrina correcta aplicable al asunto, la siguiente "El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no incurre en exceso reglamentario ultra vires en relación con el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y respecto de la segunda cuestión planteada, no puede establecerse una doctrina de carácter general pues el concepto de desvinculación efectiva es un concepto jurídico indeterminado cuya concreción depende de las circunstancias que concurren en cada caso".

Cuarto. *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, y el de 19 de enero de 2022, se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose para la deliberación, votación y fallo, la audiencia del día 1 de marzo de 2022, fecha a partir de la cual se deliberó el asunto hasta su finalización con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El debate suscitado en este litigio versa, en esencia, sobre si: (i) el artículo 1 RIRPF se ha excedido en la regulación de desarrollo de la exención prevista en el artículo 7.e) LIRPF, de los términos de este último precepto; y (ii) puede entenderse que ha existido "desvinculación" de la empresa que despidió a una persona cuando ésta presta posteriormente servicios como profesional autónomo y dentro del ámbito de su pericia técnica, al tiempo que oferta también sus servicios en el mercado a otra empresa vinculada.

Segundo. *Alegaciones de las partes.*

El Sr. Blas divide sus alegaciones en tres apartados: (i) identificación de las normas infringidas; (ii) identificación de la jurisprudencia infringida; y, (iii) crítica de la sentencia recurrida. Lugar destacado en sus alegaciones ocupan su discrepancia con el modo de razonar de la sentencia, considerando que la misma genera inseguridad por falta de claridad en la documentación o de motivación del fallo, argumentos estos últimos que ya expresó en el escrito de aclaración de sentencia, fechado el 21 de febrero de 2020, y que no fueron atendidos, puesto que el 25 de junio de 2020 se dictó auto acordando no haber lugar a aclarar o rectificar la sentencia.

La Abogacía del Estado, en esencia, se remite, y lo hace de manera expresa, a las alegaciones formuladas en el recurso 491/2020, que ha sido deliberado el mismo día que el presente recurso .

Tercero. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la sentencia núm. 276 de 4 de marzo de 2022, recaída en el recurso 4921/2020.*

En esencia, el presente recurso coincide, en sus líneas fundamentales, con el 491/2020, en el que ha recaído sentencia de 4 marzo de 2021, de forma que, por seguridad jurídica y unidad de doctrina, reiteramos el criterio en ella reflejado.

En el fundamento de derecho segundo, llevamos a cabo el análisis del artículo 1 del RIRPF en el contexto del artículo 7 LIRPF, y en él afirmamos:

"Tanto en su redacción primigenia como en la actualmente vigente, el artículo 1 del Reglamento IRPF, por lo que interesa a este recurso, establece lo siguiente:

Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

"El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos..."

La norma puede dividirse, a efectos sistemáticos, en dos partes:

Por un lado, el primer inciso del precepto apunta que "[e]l disfrute de la exención [...] quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa."

Por otro lado, es su segundo inciso el que establece la presunción, "salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa [...]"

A los efectos de las relaciones entre ley y reglamento debe partirse de la premisa de que ambos se integran en el mismo ordenamiento jurídico sirviendo para clarificar su relación, entre otros instrumentos, la figura de la reserva de ley.

En el presente caso no estamos ante un Reglamento independiente, sino que, en la órbita de la Disposición Final Séptima de la LIRPF -" [e]l Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley"-, se trata de un Reglamento de desarrollo de la ley, ámbito en el que, en palabras de la STC 18/1982, de 4 de mayo ("BOE" 9 de junio) "se acentúa la idea de ejecución o desarrollo de la Ley".

La idea de la colaboración y complementariedad entre ley y reglamento en el ámbito tributario se infiere sin dificultades de nuestra propia jurisprudencia -por citar algunos pronunciamientos recientes, sentencias 5/2022, de 10 de enero, rec. 1563/2020; y 521/2021, de 16 de abril, rec. 782/2015)- así como de la propia doctrina del Tribunal

Constitucional, como pone de manifiesto, entre otras, su sentencia 150/2003 de 15 de julio, que considera admisible la colaboración del reglamento, cuando resulte indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley "y siempre que la colaboración se produzca 'en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad'" (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987).

Pues bien, con relación al primer inciso anteriormente apuntado -que condiciona el disfrute de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa- entendemos que el Reglamento está completando el precepto legal, pues la finalidad de la exención quedaría frustrada, abriéndose la puerta al fraude, de avalar su aplicación, incluso, en supuestos en los que no se produzca la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa.

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de una exención tributaria se encuentran sometidos al principio de reserva de ley, a tenor del artículo 8 d) LGT. Sin embargo, coincidimos con la percepción del tribunal de instancia en el sentido de que, en este caso, es la LIRPF la que establece el supuesto de la exención por despido, de modo que, cuando el reglamento viene a condicionar el disfrute de la exención a la desvinculación real y efectiva de la empresa "lo que efectúa no es sino una interpretación auténtica y extensiva", conclusión a la que cabe añadir que dicha interpretación no comporta la adición de elemento o requisito alguno a la exención.

En otras palabras, como sugiere el abogado del Estado, incluso, en ausencia de dicha previsión reglamentaria, difícilmente podría haberse reconocido la exención en este caso, al entender que la interpretación auténtica de la ley implica, precisamente, justificar la exención únicamente en casos de una desvinculación real y efectiva de la empresa.

Ahora bien, más allá del principio de reserva de ley, no cabe negar que, en términos generales, existen supuestos en los que para evitar cualquier género de confusión lo deseable sería que la ley asumiera la regulación completa de una determinada institución. Ciertamente, a juicio de esta Sala, el supuesto analizado podría calificarse de fronterizo, con unos contornos difusos entre lo que constituye la reserva de ley tributaria que proclaman los arts. 31.3 y 133.1 CE y los modernos estándares de la denominada "mejor legislación" a efectos de la conveniencia de incorporar a la ley determinadas directrices. Si bien aquí no cabe formular censura alguna desde la perspectiva de la reserva de ley, semejante conclusión no resulta tan nítida desde el prisma de lo que debe constituir una buena técnica normativa, circunstancia ésta que, no obstante, carece, en el presente caso, de virtualidad a los efectos de fundamentar la nulidad del reglamento.

Por último, la invocación de la técnica de la simulación, del fraude de ley o la interdicción el abuso del derecho tampoco puede justificar el éxito del recurso de casación toda vez que la solución de la cuestión casacional debe abordarse desde una perspectiva intrínseca, esto es, a la vista de las relaciones entre el reglamento y la ley.

Pero es que, a mayor abundamiento, tales técnicas exhiben una vocación puramente casuística y fundamentada en circunstancias exhaustivamente probadas que, además, podrían dejar fuera a una multitud de situaciones frente a las que, por razones de seguridad jurídica resulta, precisamente, más justificada, la regulación reglamentaria objeto de análisis.

Por lo que se refiere al segundo inciso, el del establecimiento de la presunción, tampoco existen dificultades para concluir que se trata de una presunción iuris tantum -que admite prueba en contrario- como así hemos puesto de manifiesto en alguna ocasión, entre otras, en nuestra sentencia de 14 de abril de 2011, rec. 392/2007, ECLI:ES:TS:2011:2538.

Por tanto, al no tratarse de un requisito o condicionamiento para el disfrute de la exención ni de una presunción iure et de iure, nuevamente no cabe apreciar vulneración del artículo 8d) LGT.

En este sentido, esa acotación a 3 años constituye una baliza temporal que sirve a los solos efectos de la presunción, introduciendo, a nuestro juicio, una dimensión objetiva en su funcionamiento y que redundará en beneficio de la seguridad jurídica.

Evocando de nuevo el argumento de considerar que dicha interpretación cabría inferirla directa y exclusivamente del artículo 7 e) LIRPF, cabe enfatizar que, el ámbito de tres años de la presunción es manifiestamente inferior al plazo de prescripción que, en todo caso, tiene la Administración para proceder a la regularización tributaria, en el caso de que entienda incorrectamente aplicada dicha exención. Tal circunstancia si bien, obviamente, no acorta o restringe ese plazo general de prescripción, comporta, empero, que, transcurridos esos tres años, la Administración, desde luego, no podrá fundamentarse ya en dicha presunción.

En cualquier caso, entendemos que la anterior interpretación debe ser coherente, asimismo, con la distribución de la carga de la prueba, cuyo análisis abordaremos a continuación".

Efectivamente, el fundamento tercero de la sentencia de 4 de marzo de 2022, dedicado a la distribución de la carga de la prueba, afirmamos:

"Descartada la circunstancia de que el artículo 1 del Reglamento IRPF infrinja el principio de reserva de ley, resulta crucial despejar la distribución de la carga de la prueba que, a su vez, entendemos íntimamente relacionada con la categoría o, si se prefiere, la naturaleza de la desvinculación exigida -insistimos-, implícitamente por la ley, explícitamente por el reglamento.

Bajo el prisma del artículo 105.1 LGT, cabe concluir que los hechos constitutivos para disfrutar de la exención corresponde demostrarlos al contribuyente. Es decir, a estos efectos, resulta indiscutible que tendrá que justificar su despido o el cese en la empresa, así como la propia percepción de la indemnización correspondiente.

Por lo demás, en la medida que, conforme a lo expuesto con anterioridad, la desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención, ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso.

Avanzando sobre el particular, consideramos que dicha desvinculación, a los solos efectos de disfrutar de la exención, no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa.

Sin embargo, para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma.

A estos efectos, una relación laboral posterior constituirá ya un elemento a considerar a los efectos de si se ha producido o no dicha desvinculación real y efectiva. Ahora bien, distanciándonos de la tesis de la parte recurrente y como viene a sugerir también la sentencia de instancia, cualquier otro tipo de relación, distinta a la laboral, materializada, por ejemplo, a través de relaciones civiles o mercantiles podrá constituir también un elemento impeditivo para el disfrute de la exención. En efecto, en los últimos años, la articulación del mercado y de las relaciones profesionales son múltiples de modo que, también a través de una multiplicidad de relaciones civiles o mercantiles pueden reproducirse desde el punto de vista funcional, las responsabilidades asumidas por el trabajador antes del cese o despido.

Por tanto, cabe concluir que, tras el cese o despido, constatada la existencia de una relación con la empresa, en virtud del principio de facilidad probatoria corresponderá al contribuyente demostrar que dicha desvinculación real y efectiva no se ha visto alterada por la existencia de una relación o vinculación posterior, demostrando, básicamente, que esa relación resulta ajena, directa o indirectamente, a las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa".

En fin, con respecto al contenido interpretativo de la sentencia afirmamos en su fundamento jurídico cuarto que, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

" El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, interpretado a la luz del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , no infringe el principio de reserva de ley al condicionar el disfrute de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa ni al establecer la presunción de que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa.

A efectos de disfrutar de la exención, la "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa" comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de la mism".

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

Como hemos recogido en los antecedentes, en el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida se dice "en este caso le correspondería al recurrente acreditar que las retribuciones percibidas están exentas y reúnen los requisitos para su aplicación del artículo 7, e) de LIRPF, conforme al Art. 105.1 y 106 LGT y 217 LEC. En ausencia de otros medios suficientes que desvirtúen la presunción legal, procede considerar conforme a derecho la liquidación del IRPF, relativo al acta de Disconformidad A02 nº NUM002, relativa al IRPF 2010, liquidación NUM007, por importe de 85.093,04 cuota e intereses de demora". Nos adentramos, por tanto, en el campo de la prueba y, por eso, no debe olvidarse que las cuestiones de prueba quedan extramuros de la fiscalización casacional, a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren.

Pues bien, por todas las razones expuestas, procede declarar no haber lugar al recurso de casación.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado en el Fundamento de Derecho Tercero por remisión a la sentencia de 4 de marzo de 2022, recaída en el recurso 4921/2020.

2.- Desestimar el recurso de casación 6584/2020, interpuesto por la representación procesal de don Blas, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en el recurso núm. 170/2018.

3.- No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.