

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086194

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 219/2019

#### SUMARIO:

**IRPF. Retenciones. En general.** *Deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas.* El contribuyente insiste en la deducción de las cantidades que debió retener e ingresar la pagadora, todo ello con invocación de lo dispuesto por el art. 99.5 Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Lo recogido por aquel precepto no es más que la plasmación legal del principio de autonomía de las obligaciones tributarias tanto de retenedor como de retenido, en tanto la obligación de retener a quien la Ley se la impone, se presume siempre realizada, principio éste ampliamente reconocido por la jurisprudencia, admitiéndose que el retenido deduzca de la cuota del IRPF que autoliquida y en la que incluye la renta devengada, la cantidad que debió ser retenida en Derecho por el retenedor, cualquiera que haya sido el comportamiento tributario de este último. Dicho de otro modo, la conducta o comportamiento que haya seguido el retenedor no puede condicionar la liquidación del impuesto por el retenido.

Ahora bien, el derecho del perceptor a deducirse la retención que debió haberse practicado está ligado a la declaración de las rentas que no han sido objeto de retención, al tiempo de presentar la correspondiente autoliquidación. Así, el Tribunal Supremo condiciona el derecho a la deducción de las retenciones no practicadas, a la declaración de las rentas sujetas a retención, excluyendo que aquel contribuyente que no ha declarado las rentas en cuestión pueda instar la deducción de las retenciones no practicadas al tiempo que las actuaciones inspectoras regularizan su situación tributaria incluyendo en la base imponible del impuesto tales rentas no declaradas -véase STS, de 2 de diciembre de 2010, recurso nº 331/2006 (NFJ077299)-.

Además, como recoge el art. 99.5 Ley 35/2006 (Ley IRPF), ese derecho del contribuyente a deducirse de la cuota del impuesto autoliquidado las retenciones no practicadas sólo resulta admisible cuando el defecto o falta de retención es únicamente imputable al retenedor, de forma y manera que cuando la causa de aquella falta o defecto de retención quepa igualmente imputarla al retenido -aún a título de corresponsabilidad-, no operará lo dispuesto por el art. 99.5, debiendo el contribuyente autoliquidar el IRPF atendiendo a las retenciones efectivamente practicadas. Tal previsión responde a un principio superior, cual es que nadie puede beneficiarse de su propio incumplimiento, como se recoge en el art. 7.2 del Código Civil.

Dicho esto, el presente supuesto debe incardinarse en los casos en los que aquel precepto rechaza el derecho a deducirse las retenciones no practicadas, por concurrir un doble motivo. En primer lugar, por cuanto el sujeto pasivo no declaró la renta al tiempo de presentar su autoliquidación, siendo necesarias actuaciones inspectoras para aflorar aquella renta e incluirla en la base imponible del Impuesto. Y, en segundo lugar, por cuanto pagadora y perceptor no sólo eran plenamente concededores de la relación laboral que el sujeto pasivo tuvo con la mercantil, sino que ambos colaboran en perseguir una improcedente exención en el IRPF, tratando de sustentar su propósito en un Acta de Conciliación ante el SMAC, donde más allá de reconocer la improcedencia del despido y acordar la cuantía de la indemnización, ambas partes sostienen que de dicha cantidad corresponde parte a indemnización legal y el resto a exceso de indemnización que tributa como renta irregular. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 14, 18 y 99.

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

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 98.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 101.

RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 1, 2, 8 y 56.

RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1, 2, 4 y 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14, 105, 108, 179 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 32.

Código Civil, arts. 3, 7 y 1.214.

Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económica administrativa formulada contra los acuerdos dictados el 30 de noviembre de 2018 y el 17 de enero de 2019 por el Inspector Coordinador de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se dictan respectivamente, liquidación provisional y resolución sancionadora por infracción tributaria leve, por el concepto del IRPF del ejercicio 2012.

Cuantía (la mayor): 509.113,22 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº ...31 de fecha 30 de octubre de 2018, por la referida Jefa Adjunta de la Oficina Técnica se dictó acuerdo en fecha 20 de marzo de 2018 por el que se practica liquidación definitiva por el concepto del IRPF del ejercicio 2012, de la que resultó una deuda tributaria 509.113,22 euros, de los que 414.542,23 euros se corresponden con la cuota y 94.570,99 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa del tratamiento fiscal de la indemnización por despido de importe 1.108.715,41 euros satisfecha al sujeto pasivo en 2012 por la mercantil XZ SA, Correduría de Seguros (en adelante, XZ), de acuerdo con el siguiente detalle y fundamentación:

\* El sujeto pasivo fue despedido de la referida mercantil en fecha 17 de julio de 2012, después de haber prestado servicios para la mercantil y su Grupo desde su incorporación en fecha 13 de junio de 1984, invocando inicialmente la mercantil en la correspondiente comunicación de despido, la disminución considerable de su rendimiento, suscribiendo ambas partes en fecha 7 de agosto de 2012 Acta de Conciliación ante el SMAC, con avenencia, en la que se reconoce la improcedencia del despido y se acuerda una indemnización de 1.108.715,41 euros, "de los que corresponde a indemnización legal la cantidad de 1.027.086,48 euros y el resto 81.628,93 euros brutos corresponde a exceso de indemnización que tributa como renta irregular", como se dice en la referida Acta de Conciliación.

\* El sujeto pasivo presentó declaración liquidación por el IRPF del ejercicio 2012, acogiéndose a la forma de tributación conjunta, y, por lo que hace a la referida indemnización, se hizo constar como rendimientos del trabajo únicamente aquel exceso de indemnización de 81.628,93 euros, sobre el que practicó una reducción del 40% a tenor de lo prevenido en el art. 18.2 de la Ley del IRPF, resultando una cuota diferencial positiva, a ingresar, de 26.057,36 euros.

\* Considera la Inspección a la vista de las pruebas obrantes en las actuaciones (cargos ostentados, poderes conferidos, retribuciones mediante stock options, entre otras), que la relación laboral del sujeto pasivo con la mercantil fue especial de alta dirección, diferenciando en lo que hace al tratamiento fiscal de aquella indemnización los siguientes periodos de la relación laboral:

- Del 13/06/1984 al 8/7/1996: el obligado tributario no ha aportado documentación acreditativa de las funciones y facultades desarrolladas (más allá del contrato laboral de seis meses de duración suscrito el 13/06/1984 con XT SA, como auxiliar administrativo, con unas retribuciones de 35.294 pesetas mensuales, esto es, 212,12 euros), por lo que no se ha acreditado respecto de ese periodo el derecho a la exención ni reducción. En cualquier caso, la relación laboral ordinaria quedó extinguida con el posterior nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración, con funciones y facultades inherentes a los administradores.

- Del 8/07/1996 al 24/10/2001: el sujeto pasivo pasa a prestar servicios para la compañía XQ SA (en adelante, XQ), del Grupo X, siendo nombrado miembro del Consejo de Administración de XQ desde el 8/07/1996 hasta la extinción de la referida mercantil en fecha 24 de octubre de 2001. Los amplios poderes que ostentaba el interesado en la citada entidad excluye la eventual concurrencia de una relación laboral ordinaria o común, absorbiendo la relación mercantil a la laboral de alta dirección, de ahí que no proceda exención alguna. Igualmente no procede la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, toda vez que el derecho a cobrar la indemnización surge ex novo al tiempo de acordarse ésta en 2012, dado que la normativa mercantil no prevé indemnización alguna en el caso de cese de miembros del Consejo de Administración.

- Del 24/10/2001 al 30/06/2006: tras el cese como administrador de XQ, no hay indicios de qué tipo de relación se desarrolló, concluyendo la Inspección que en este periodo debe admitirse la exención, y, considerando que estamos ante una relación laboral ordinaria, el importe exento asciende a 173.824,02 euros.

- Del 30/06/2006 al 3/07/2012: desde la extinción de la mercantil XQ, el sujeto pasivo vuelve a prestar servicios para XZ, inicialmente como responsable de Grandes Cuentas y posteriormente como responsable del Mercado Asegurador. En fecha 30/06/2006 constan otorgados por la mercantil amplios poderes en favor del contribuyente, considerando la Inspección que desde aquella fecha del 30 de junio de 2006 concurre relación laboral

especial de alta dirección, de ahí que no se considere exenta del IRPF la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo (217.953,53 euros).

\* Por último, la Inspección considera improcedente la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas por la pagadora, dado que ello supondría que no se ingresara en el Tesoro la cantidad debida por el IRPF; por otro lado, se generaría un evidente empobrecimiento de la Administración, al no poder dirigirse a la pagadora. Dicho acuerdo consta notificado en fecha 3 de diciembre de 2018

## Segundo.

Frente a aquel acuerdo de liquidación los obligados tributarios D Axy y D<sup>a</sup> Bts presentaron en fecha 21 de diciembre de 2018 escrito dirigido a este Tribunal, solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico administrativa frente al mismo (siéndole asignado el número de expediente RG.219/2019), instando la puesta de manifiesto del expediente administrativo para la formulación de alegaciones.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente administrativo, por los reclamantes se presentó escrito de alegaciones en fecha 2 de marzo de 2020 que, en síntesis, resultan las siguientes:

\* La Inspección califica la relación laboral sobre las facultades conferidas por los art. 13 y 105 de la LGT. Existen múltiples signos externos que evidencian la existencia de una relación de trabajo ordinaria: el contrato de trabajo, las manifestaciones de la empresa a través de las comunicaciones internas obrantes en las actuaciones, la subordinación jerárquica del contribuyente, teniendo entre 1 y 3 niveles jerárquicos de reporte distintos al Consejo de Administración), sin que por otro lado ni la autoridad laboral competente ante la que se realizó la conciliación, ni la empresa ni el propio contribuyente hayan cuestionado tal consideración.

\* Se cuestiona la "teoría del vínculo" aplicada por la Inspección para el periodo del 8/07/1996 al 24/10/2001, recordándose que la jurisprudencia admite el mantenimiento simultáneo de una relación mercantil con una laboral ordinaria o común. Se afirma que la calificación de la relación laboral como de alta dirección es la excepción a la norma general, debiendo primar la calificación como relación laboral ordinaria en atención a la mayor protección hacia el trabajador que invoca la jurisprudencia. Se señala la falta de concurrencia de las notas que definen la relación laboral especial de alta dirección, manifestándose que jamás suscribió un contrato de alta dirección, y que nunca tuvo dependencia directa del órgano de administración, ni desarrollado funciones con autonomía. Se invoca que el ejercicio de aquellos poderes estaba limitado a operaciones inferiores a 40 millones de pesetas (240.000 euros), siendo además la firma mancomunada para cualquier actividad de disposición de fondos de la compañía.

\* En lo que hace al periodo de 30/06/2006 a 3/07/2012, se insiste en la concurrencia de relación laboral ordinaria o común, en tanto no se llevaban a cabo funciones de alta dirección, ni la amplitud de los poderes es la invocada por la Inspección (estando además limitados a la suscripción de contratos inferiores a los 60.000 euros), ni los poderes fueron ejercidos efectivamente sino sólo de forma esporádica. Estas circunstancias quedan aclaradas en la certificación aportada por XZ. Por último, se cuestionan las conclusiones consideradas por la Inspección en torno a la exclusión del contribuyente y otros directivos del sorteo realizado por la empresa en 2004, así como del sistema de incentivo mediante la entrega de opciones de compra de acciones y su pertenencia al comité de dirección de la empresa.

\* Subsidiariamente, para el periodo de 30/06/2006 al 3/07/2012, deberá estarse a la exención del importe correspondiente a 20 días de salario por año de servicio, a tenor de lo prevenido por el RD 1382/1985 y la sentencia del Tribunal Supremo de 5/11/2019, recurso de casación 2727/2017.

\* Tanto si se aceptan las anteriores alegaciones como si no, sí debe admitirse la reducción del 40% por periodo de generación superior a dos años recogido en el art. 18 de la Ley del IRPF.

\* Se insta la deducción de las retenciones que debió practicar e ingresar la pagadora (art. 99.5 Ley del IRPF), lo que llevará a anular la totalidad de la deuda tributaria que ahora se reclama.

\* Finalmente, se manifiesta que la Inspección denegó su solicitud de ampliación del plazo para la presentación de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta, invocándose que de concederse se excedería el plazo máximo de duración de las actuaciones, lo que determinó que esta parte no pudo ejercer plenamente su derecho a defensa al no haber podido aportar determinada documentación de XZ que resultaba relevante para el caso.

Se insta un pronunciamiento estimatorio que anule la liquidación o, subsidiariamente, se acuerde la aplicación de la exención del IRPF a la parte de la indemnización correspondiente a la extinción de la relación laboral especial de alta dirección.

## Tercero.

Trayendo causa de la referida regularización, se instruyó frente a Don Axy expediente sancionador frente al contribuyente, dictándose en fecha 17 de enero de 2019 resolución sancionadora imponiéndose sanción pecuniaria de importe 207.271,12 euros, al considerarse la actuación del interesado constitutiva de infracción tributaria leve (base de la sanción 414.542,23 euros).

Dicha resolución sancionadora consta notificada en fecha 23 de enero de 2019.

#### **Cuarto.**

Frente a dicha resolución sancionadora los interesados presentaron en fecha 19 de febrero de 2019 escrito dirigido a este Tribunal, solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico administrativa frente a aquella resolución sancionadora (siéndole asignado el número de expediente RG.1147/2019), instando la puesta de manifiesto de las actuaciones para la formulación de alegaciones.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente administrativo, por los reclamantes se presentó escrito de alegaciones en fecha 12 de marzo de 2020 que, en síntesis, resultan las siguientes:

\* Se insiste en la improcedencia de la liquidación de la que trae causa la sanción, reiterando la totalidad de los alegatos ya vertidos frente a la liquidación provisional, antes explicitados, y que obvia citar nuevamente.

\* No solo no concurre el elemento objetivo del tipo infractor, sino que tampoco concurre el subjetivo que permita apreciar la existencia de infracción, toda vez que nos encontramos ante una controversia jurídica, por lo que la interpretación razonable que hace el contribuyente exonera la comisión de infracción. Se considera que la resolución carece de la acreditación del elemento subjetivo de culpabilidad, ya que ésta no puede fundarse en indicios o afirmaciones genéricas de la Inspección, ni en el resultado de la liquidación.

Se insta un pronunciamiento estimatorio que anule la sanción impuesta, ya sea por improcedencia de la liquidación de la que trae causa, ya sea por no haber quedado acreditado el elemento subjetivo.

### **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.

#### **Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

#### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos dictados el 30 de noviembre de 2018 y el 17 de enero de 2019 por el Inspector Coordinador de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de de la AEAT, por los que se dictan respectivamente, liquidación provisional y resolución sancionadora por infracción tributaria leve, por el concepto del IRPF del ejercicio 2012.

#### **Cuarto.**

La cuestión aquí debatida debe iniciarse con la remisión al artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, que, según su redacción originaria, establecía 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".

Al respecto de la "la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores" que determinará el importe de la indemnización exenta por "despido o cese del trabajador, ... sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato", debemos diferenciar entre el cese de relaciones laborales de carácter común, y el cese de relaciones laborales especiales de alta dirección:

1. Con relación al cese de relaciones laborales de carácter común, disponía el artículo 56.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores (en su redacción dada por la Ley 45/2002), que, "Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador o el abono de una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades".

2. En el supuesto de "despido o cese del trabajador" mediando relación laboral especial de alta dirección, harta conocida es la 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 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".

No se afirma por la Inspección en el presente caso que el cese del Sr Axy respondiera a un "convenio, pacto o contrato" de las partes, de ahí que resulte exenta del IRPF la indemnización percibida en la cantidad que corresponda según acabamos de relatar, atendiendo al tipo de relación laboral que lo unía con la sociedad.

En el acuerdo de liquidación aquí impugnado, la Inspección distingue diferentes periodos desde la contratación del contribuyente en 1984 hasta su cese en 2012, a los efectos de analizar el tipo de relación laboral, común o de alta dirección, o mercantil, debiendo remitirnos a los hechos ya expuestos en los Antecedentes de Hecho anteriores. Frente a ello, sostiene el reclamante que la relación laboral siempre fue ordinaria o común.

## Quinto.

Precisado lo anterior, véase que bajo el epígrafe "Ámbito de aplicación", dispone el artículo 1.3.c) del Real Decreto Legislativo 1/1995, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que:

"se excluye del ámbito regulado por la presente Ley: ... c) La 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 al cargo".

Por otra parte, la misma norma contempla entre los supuestos de "relaciones laborales de carácter especial" (artículo 2.1.a), "la del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)".

Tales relaciones laborales de carácter especial de alta dirección, encuentran su desarrollo reglamentario 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, donde se dispone en su artículo 1.2 que:

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

Además, se dice en su artículo 2 que:

"La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe".

La jurisprudencia ha venido reiterando las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección, destacándose que, "lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial", y que, "para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad" (SSTS de 24 de enero de 1990 y 2 de enero de 1991), reiterándose en su pronunciamiento de 17 de diciembre de 2004 que, la calificación de aquella relación laboral como especial depende de la concurrencia de las notas características de la misma, que 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.

Vistas las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección, valga precisar que, como ha señalado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en sentencia de 25 de noviembre de 1992 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1472/1991), la calificación de una relación laboral como especial de alta dirección "es eminentemente casuística", de ahí que confirme la Sala el difícil acceso de esta cuestión al recurso extraordinario de unificación de doctrina.

Los pronunciamientos jurisprudenciales han venido a distinguir esas tres notas características deducidas del artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, concurrentes en toda relación laboral especial de alta dirección:

1) "El ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa", denominando la doctrina dicha nota definitoria como CRITERIO FUNCIONAL.

A este respecto viene exigiendo la jurisprudencia que el ejercicio de tales poderes "inherentes a la propiedad" resulten determinantes o influyentes en el sentido de la marcha de la empresa, de la misma forma que lo haría su titular. Al respecto, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo señala que (sentencia de 16 de marzo de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014, remitiéndose a las previas de 6 de marzo de 1990, 18 de marzo de 1991 y 17 de junio de 1993):

"han de ejercitarse poderes inherentes a la titularidad de la empresa que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas".

Se añade en la misma sentencia, con cita de otras previas, 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".

Tal nota implica, fundamentalmente, la capacidad del empleado para llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de la empresa y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros, actuaciones éstas influyentes o determinantes de la marcha general de la empresa.

Valga destacar dos consideraciones que reiteradamente destaca la jurisprudencia con relación a la formalización e intensidad de los poderes ejercidos por el empleado en cuestión:

Uno) No se requiere que los poderes ejercidos por quien resulta titular de aquel contrato de alta dirección se hayan formalizado en un contrato de apoderamiento, elevado o no a público, sino que lo decisivo es el ejercicio de tales poderes. En este sentido la sentencia de 7 de marzo de 1988 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo nos recuerda que:

"lo que caracteriza al alto directivo son sus poderes, efectivamente ejercidos o admitidos, -consten o no formalmente en contrato de apoderamiento- amplios y referidos a la generalidad de la Empresa o a un sector, amplio a su vez, de su tráfico y giro, funcional o territorial".

A esta sentencia se remite la misma Sala de lo Social en una posterior de 18 de marzo de 1991 (recurso de casación por infracción de ley nº 1010/90), cuando argumenta que:

"... para ser alto cargo no es preciso que los poderes a los que alude el art. 1.2 del citado Real Decreto se formalicen en escritura pública, sino que lo trascendente es que efectivamente se ejerciten de hecho".

Dos) No resulta impedimento alguno para considerar la concurrencia del "ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa", el hecho de que aquellos poderes deban ejercitarse de forma mancomunada. Así señala la sentencia de 13 de noviembre de 1991 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (recurso de casación por infracción de ley núm. 882/1990), y reitera en posterior de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014), que:

"el hecho de que determinadas facultades le hubieran sido atribuidas mancomunadamente con otros tres (para ser ejercitadas en todo caso por dos de ellos, se dice en el acuerdo adoptado por el Consejo de Administración): se trata, en definitiva, de facultades atinentes al ejercicio de «poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa», lo cual es suficiente a los fines de la presente litis. Resta señalar que la prescripción de que hayan de ejercitarse «con autonomía y plena responsabilidad» (art. 1.2 del precitado Real Decreto) no ha de entenderse como exigencia de exclusividad (es decir, como ejercicio y responsabilidad no compartidos), sino como expresión global y completa, y al mismo tiempo como correlato adecuado, del amplio ámbito de poder conferido".

Como no puede ser de otra manera, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional acoge aquella jurisprudencia en su sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso número 242/2015), afirmando incluso que no resulta necesario que aquellos poderes extiendan su ámbito a otras empresas del mismo Grupo mercantil:

"Pues bien, ni el carácter mancomunado de los poderes otorgados en favor de la empleada de alta dirección ni el hecho de que no los tuviera para todas las empresas del grupo son excluyentes de un tipo de relación laboral que implique directamente al empleado en la gestión y gobierno de la empresa determinando el sentido de su marcha".

2) "El carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma", lo que se ha venido a calificar como CRITERIO OBJETIVO.

Identificando los previos pronunciamientos definitivos de la jurisprudencia en esta materia, la sentencia de 16 de marzo de 2015 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo argumenta a este respecto, que:

"Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas "además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad".

En similares términos la misma Sala argumenta en su sentencia de 3 de marzo de 1990, recaída en recurso de casación por infracción de ley, que la nota definitoria que extiende el alcance de los poderes "al conjunto de la actividad", igualmente puede concurrir, dada la complejidad actual de muchas organizaciones empresariales, en supuestos en los que las decisiones del empleado se restrinjan a áreas o sectores concretos de la actividad empresarial, en tanto tales áreas o sectores puedan resultar determinantes o influyentes en el sentido de la marcha general de la empresa; se dice en la misma, que:

"Quinto: Procede, por tanto examinar la incidencia que ha tenido el Real Decreto 1382/1985 en la relación jurídica debatida. Habiendo que entender que no existe ningún obstáculo para subsumirla en el ámbito subjetivo que determina su artículo 1-2 al conceptualizar como personal de alta dirección a "aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los intereses generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitada...» ...

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

Así, admite la jurisprudencia que puede concurrir una relación de alta dirección cuando el empleado, con amplios poderes, ejerce funciones que no obstante limitarse sectorialmente a un área concreta de la actividad de la mercantil, resulta decisiva, importante o influyente en la marcha general de la firma. En este sentido, sostiene el Alto Tribunal en sentencia de 12 de septiembre de 1990, que:

"Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial que es propio de las de alta dirección, exigencia que explícitamente figura en el mencionado art. 1.2, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma. Ello supone que las facultades otorgadas, además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, hayan de ser referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para su dicha actividad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Se reconoce tal doctrina por la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2011 (recurso número 159/2009), donde califica como relación laboral especial de alta dirección la del Director General de Negocio de un sector concreto de la firma, señalando que:

"El ámbito de actuación del actor, aunque no sea total, alcanza a un sector fundamental y estratégico de la empresa, como es el negocio de cacao".

Esta misma Sala afirma con rotundidad en su sentencia de 18 de diciembre de 2019 (recurso contencioso administrativo 545/2017), que:

"el hecho de que los poderes se limiten a su ámbito de actividad no es óbice para esa calificación [de relación especial de alta dirección]".

Sintetiza la anterior doctrina la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuando, debatiendo sobre la relación laboral de un Director de Hotel en su sentencia de 19 de noviembre de 1997, argumenta que:

"Lo trascendental a estos efectos no es la extensión funcional o territorial del poder, sino su intensidad, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la actividad del alto directivo, pues la esencia de ésta consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa, de tal forma que pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa, siempre que afecte a objetivos generales de la misma".

3) "La autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad", como CRITERIO JERÁRQUICO.

Se afirma a este respecto en la sentencia de 12 de septiembre de 1990 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, reiterada en posterior de 4 de junio de 1999 (recurso de casación 1972/1998), que:

"El alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicio de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a la legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común".

Conviene en este punto reiterar la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1990, antes ya reproducida, donde la Sala advierte que la relación especial de alta dirección no sólo se corresponde con quien ocupa el puesto vértice de la organización mercantil, sino que alcanza igualmente a todo aquel que asuma esas altas funciones en cualquier sector específico de la empresa, señalando que:

"Quinto: Procede, por tanto, examinar la incidencia que ha tenido el Real Decreto 1382/1985 en la relación jurídica debatida ... al conceptuar como personal de alta dirección a «aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los intereses generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitada...»; en rigor, el texto no exige que únicamente merezca tal calificación el «alter ego» de la empresa, el titular del puesto-vértice de su estructura piramidal, sino que también comprende a los que, dotados de los correspondientes poderes, asuman altas funciones directivas en sectores específicos del tráfico empresarial; ya que la primera expresión hace referencia a la intensidad del poder, no a su extensión en lo territorial o funcional, de suerte que en sectores concretos de la empresa puede desplegarse la actividad del alto directivo ya que en definitiva la esencia de éste consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Hace suya aquella jurisprudencia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional cuando, en su sentencia de 21 de octubre de 2015 (recurso 126/2014), argumenta que:

"En nada desvirtúa esta naturaleza el que el [empleado] tuviera que rendir cuentas ante otro superior o ante la matriz británica, como se dice en la demanda. Todo trabajador por cuenta ajena, y el de alta dirección lo es, debe responder ante el empresario, superior o Consejo de Administración que le nombra, seguir concretas instrucciones o cumplir determinados objetivos; la diferencia está en el grado de discrecionalidad, margen de actuación, capacidad de decisión y responsabilidad con la que se desempeña el cargo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La Audiencia Nacional, en sentencia de 11 de octubre de 2016 (recurso 208/2015), se remite nuevamente a aquella de 21 de octubre de 2015, y, abordando la calificación de la relación laboral de la Directora de Recursos Humanos de la mercantil, confirma la existencia de relación laboral especial, concluyendo que:

"Se afirma en la demanda que esta el referido puesto se encontraba bajo la dirección de los responsables corporativos del Grupo y sometido a sus directrices, sin contar con autonomía para el desempeño de su cargo, pero ello no obsta para que pueda tratarse de una relación de alta dirección. Al respecto, esta Sala ya ha señalado en su Sentencia de 21 de octubre de 2015 (rec. 126/2014), que «...» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Insiste en aquella cita la Audiencia en su sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que:

"Por otra parte, la dependencia de un empleado respecto de otros directivos de la propia empresa o del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral. En tal sentido, afirmábamos en nuestra SAN de 11 de octubre de 2016 ...".

Nueva remisión a aquel previo pronunciamiento recoge la Audiencia Nacional en sentencias de 13 de noviembre de 2019 (recursos 365/2017 y 368/2017, fallados en la misma fecha) y 18 de diciembre de 2019 (recurso 545/2017).

## Sexto.

Por otro lado, los pronunciamientos de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo niegan una interpretación extensiva del régimen especial de alta dirección, "en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores" (SSTS/Social 4 de junio de 1999, 11 de junio de 1990 y 13 de marzo de 1990 13-3-1990), de ahí que "No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad- con la alta dirección que delimita el art. 1.2 Real Decreto 1382/1985 en relación con el art. 2.1 a) ET" (STS/Social 4 de junio de 1999). No obstante, en el caso que nos ocupa ninguna discusión hay entre empresa y empleado sobre el derecho laboral aplicable; el acuerdo entre ellos es total. No parece ser necesario, por tanto, que el trabajador invoque la protección que para él pueda suponer el derecho laboral, una protección que, de ser necesaria, sí justificaría interpretar de modo restrictivo el ámbito de un relación laboral especial que le privaría de esa especial protección. En el presente caso la única disputa es fiscal. La invocación de un supuesto de exención por parte del sujeto pasivo. Y en este terreno el principio interpretativo es contrario, como se expone en en la previsión contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito ... de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales", de acuerdo con lo cual el Tribunal Supremo, atendiendo a que la exención supone la excepción de la obligación constitucional de todos los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, viene estableciendo que (STS 26 de mayo de 2016, rec. casación 2876/2014):

"Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador".

Por ello, dado que sólo se ventilan consecuencias fiscales, resultará ajustado a derecho atemperar aquella interpretación restrictiva, toda vez que frente a la unívoca pretensión de empleado y empleadora de gozar de la exención en el IRPF, se sitúa el interés general del conjunto de contribuyentes y el respeto al Principio de contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 CE).

Junto con las anteriores precisiones jurisprudenciales acerca de la interpretación que procede en casos como el que nos ocupa, debemos tener igualmente presente lo recogido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

La regla general contenida en dicho precepto, que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, y no constituye en sí una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es determinar las consecuencias de la falta de prueba en el procedimiento. En este sentido resulta ilustrativa la reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso de casación 4258/2018), según la cual:

"Sobre la doctrina de la carga de la prueba.

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra ..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Valga precisar que, en puridad no procedería hablar de hechos o circunstancias "que favorezcan a la Administración", toda vez que, como recuerda su norma de creación en el caso de la AEAT, "corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios" (art. 103.Uno Ley 31/1990, de PGE para 1991), esto es, la Administración Tributaria no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, con la finalidad de hacer efectivo el Principio de contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 CE).

En casos como el presente, no sólo resulta el contribuyente el beneficiado por el supuesto de exención que éste invoca, sino que obviamente concurre en él una mayor facilidad probatoria para acreditar el tipo de relación laboral que unía al empleado con la firma, toda vez que el empleado resulta conocedor de primera mano de las funciones que efectivamente ha desarrollado al servicio de la firma, conoce las potestades o facultades de las que ha hecho uso en desarrollo de las funciones encomendadas y conoce obviamente su situación jerárquica en el organigrama de la empresa y el esquema de dependencia y régimen de exigencia de resultados y actividad que concurre en cada caso, resultando ciertamente impensable que el contribuyente no disponga de pruebas documentales pertinentes y extensas para acreditar tales hechos, más aún si atendemos a la duración de la relación laboral y/o mercantil del Sr Axy con la actora, que se inició en 1984 y finalizó en 2012.

**Séptimo.**

En el presente caso el Sr Axy inició su relación laboral con la mercantil XT SA el 13 de junio de 1984, con la firma de aquel contrato laboral de seis meses de duración, cuya copia obra en el expediente, incorporándose a la firma en calidad de "Auxiliar Administrativo", con un salario mensual de 35.294 pesetas.

Resulta indubitado que en aquel entonces la relación laboral que unía al sujeto pasivo con la firma era común u ordinaria.

Ahora bien, no se dispone de dato más alguno hasta que el 8/07/1996 el contribuyente pasa a prestar servicios para la sociedad XQ, mercantil perteneciente al Grupo X, siendo nombrado miembro del Consejo de Administración de la misma, cargo que ocupa hasta la disolución de la entidad el 24/10/2001. Aquel nombramiento como miembro del Consejo de Administración de XQ resulta decisiva para la Inspección tanto para observar la relación que unió al sujeto pasivo con aquella entidad del Grupo en el periodo 1996 a 2001, como para analizar el tratamiento tributario de aquella indemnización por lo que hace al periodo anterior, de 1984 a 1996.

Para aquel periodo del 8 de julio de 1996 al 24 de octubre de 2001 sostiene la Inspección, con invocación de la doctrina o teoría del vínculo, que la relación mercantil propia de aquel vínculo estatutario con la mercantil desplaza la eventual relación laboral especial de alta dirección que pudiera subsistir, negando que aquella relación mercantil se simultaneara con una relación laboral común u ordinaria con XQ, "ya que ostentaba amplios poderes en la citada entidad, según consta en escritura pública de 20 de julio de 1994, Inscripción 12. Los poderes, junto con su participación en actos esenciales de la administración de la misma, como firma de balance, revocación de poderes de terceros o aprobación de la cesión global de activos y pasivos hacen que deba descartarse la relación laboral común".

Abordar las consecuencias jurídicas de simultanear una eventual relación laboral con la pertenencia al Consejo de Administración de la mercantil, impone de inicio acudir al Real Decreto 1382/1985, por el que se Regula la Relación Laboral de Carácter Especial del Personal de Alta Dirección, donde se dispone en su artículo 1.3 que, "se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores", esto es, "la 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 al cargo".

Esa exclusión del ámbito del citado Real Decreto 1382/1985 de las relaciones estatutarias que unen a los administradores y miembros del Consejo de Administración con la sociedad en cuestión, va más allá, habiendo sentado la jurisprudencia de lo social una constante doctrina que, recaída en asuntos en los que se cuestiona la competencia de esa jurisdicción para conocer del recurso planteado, sostiene que la relación mercantil desplaza a la laboral especial de alta dirección, sobre la base de la identidad entre las funciones y cometidos de unos y otros, primando en esos casos la naturaleza del vínculo mercantil sobre aquella relación laboral especial; lo que ampliamente se conoce como "doctrina o teoría del vínculo".

Esa jurisprudencia surge con la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1988, y se reitera en el tiempo. Por todas, la sentencia de la Sala de 9 de diciembre de 2009 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1156/2009), sintetiza aquella con cita de varios antecedentes:

"... esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión que se plantea, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias de 29-9-1988, 21 de enero, 13 mayo y 3 junio y 18 junio 1991, 27-1-92 (rcud.. 1368/1991), 11 de marzo de 1.994 (rcud. 1318/1993), 22-12-94 (rcud. 2889/1993), 16-6-98 (rcud. 5062/1997), 20-11-2002 (rcud. 337/2002) y 26-12-07 (rcud. 1652/2006) 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, ... ; 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" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, la jurisprudencia inadmite la coexistencia de dos títulos o relaciones jurídicas (mercantil y laboral de alta dirección), para dirigir la actividad de la sociedad, optando la jurisprudencia por priorizar aquella relación mercantil, societaria, que une orgánicamente al administrador o miembro del Consejo de Administración con la sociedad.

Dicha "doctrina o teoría del vínculo" resulta constante y reiterada, e igualmente asumida por los órdenes Civil y Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Ciñéndonos al ámbito Tributario, valga remitirnos a la sentencia de 13 de noviembre de 2008 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (Recurso de Casación núm. 3991/2004), donde se realiza un trabajo de síntesis de la jurisprudencia existente, con innumerables citas cuyas referencias se obvian en la siguiente transcripción:

"... acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido al Derecho laboral, las Salas de lo Civil y -especialmente- de lo Social de este Tribunal han hecho las afirmaciones que a continuación se exponen, ...:

a) En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los arts. 123 a 143 L.S.A, 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», tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» ... ; razón por la cual es erróneo «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», actuaciones, todas ellas, que se integran en el citado art. 1.3.c) E.T.

b) Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que «esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil», «pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad; de tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad»; de donde se infiere que «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral».

c) Asimismo, en tercer lugar, la Sala Cuarta de este Tribunal ha puesto de manifiesto que «[t]oda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico»; ... . De este modo, «no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección» del art. 2.1.a) E.T. , dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son «las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil».

d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E.T . y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia «la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades» de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos «se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa» ...; ahora bien, «aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente», dado que «en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, 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 personal jurídica titular de la empresa de que se trate».

e) En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado y como Director General, determina «una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas», la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, «[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social» ... Por esta razón, «cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral» ... Así pues, «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza»; o, «dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo» ...

f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, como se desprende del art. 141 de la L.S.A, «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del Consejo de Administración y además las facultades que los mismos ejercen son facultades propias de dicho Consejo»; y, en la medida en que «todo Consejero Delegado tiene que pertenecer al Consejo de Administración», que «los Consejeros Delegados son verdaderos órganos de la sociedad mercantil», «el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil» ....

g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de MMM, S.A., la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades

dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T.), bien especial [art. 2.1.a) E.T.] ..., ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art. 1.3 E.T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985» ... ; de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral» ... Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección» ...

h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral (en este sentido, en relación con el Consejero Delegado, entre muchas otras, Sentencias de 27 de enero de 1992, cit., FD Séptimo; de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero; y de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; en relación con el Vicepresidente de la sociedad, véase la Sentencia de 3 de junio de 1991, cit., FD Quinto).

...

i) Por otro lado, en noveno lugar, también ha señalado la Sala Cuarta que aunque ... «[e]s cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un "plus" de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa», «ello no altera el dato fundamental consistente en que se desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión».

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia» ... (el subrayado y negrita se incorpora en la presente resolución).

Así, la jurisprudencia niega la simultaneidad de la relación estatutaria de los miembros de los Consejos de Administración, con el ejercicio de una relación laboral de carácter especial de alta dirección (por desplazar la primera a la segunda), contemplando únicamente que pudieran desempeñarse o simultanearse los cargos de Administrador o Consejero con la prestación de servicios enclavados en una relación laboral común (literalmente cita la jurisprudencia que, "ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios"), lo que excluye las tareas de dirección. Además, del redactado de la transcrita sentencia se infiere que el propio Tribunal Supremo considera como inusual la simultaneidad del cargo de Consejero y la existencia de una relación laboral común u ordinaria, al redactar aquella posibilidad en términos tales como "la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta" o "ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios".

En el presente caso resulta acreditado que el Sr Axy fue nombrado miembro del Consejo de Administración de XQ el 8/07/1996, permaneciendo en aquel cargo hasta la disolución de la mercantil el 24/10/2001.

Sostiene el reclamante que en aquel periodo de 1996 a 2001 simultaneó aquella relación mercantil o estatutaria con XQ con una relación laboral común u ordinaria, si bien lo hace sin aportar elemento probatorio alguno. Así, tras recordar el reclamante que "es constante la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que indican que debe asumirse que sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, 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", pasa a afirmar sin aportar documento probatorio alguno de la que sería relación laboral común u ordinaria en aquel periodo de 1996 a 2001, que, "Era esa precisamente la situación de mi representado".

Véase que en la comparecencia ante la Inspección en fecha 6 de noviembre de 2017 (diligencia de constancia de hechos número 5, de aquella fecha), se preguntó al propio Sr Axy "por su condición de administrador de la mercantil XQ y su condición de vocal del consejo de administración de dicha entidad". Igualmente se le preguntó "por su firma como administrador en el balance de cesión de activos de fecha 4 de junio de 2001", a lo que contestó:

"Manifiesta que necesita tiempo para mirarlo, porque en este momento no recuerda nada".

Nuevamente interrogado sobre esta misma cuestión en comparecencia de 22 de noviembre de 2017 (diligencia de constancia de hechos número 6, de aquella fecha), afirmó:

"Que puesto al habla con XZ le han respondido que dada la antigüedad del asunto no están en disposición de ninguna documentación sobre si ha sido administrador de XQ".

Frente a la nula actividad probatoria del sujeto pasivo para acreditar que en aquel periodo de 1996 a 2001 compaginó aquella relación mercantil como Consejero de la firma con la realización de "trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios" (en palabras del Tribunal Supremo), véase que, como afirma la Inspección, en fecha 20 de julio de 1994 fueron otorgados por XQ amplios poderes en favor del Sr Axy, o que consta que el mismo Sr Axy suscribe el acuerdo de cesión global de activos y pasivos de la mercantil para su disolución (escritura pública de fecha 24/10/2001), actuaciones ambas que distan mucho de ser "trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios".

La nula actividad probatoria del sujeto pasivo para acreditar que en aquel periodo se realizó efectivamente "trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios" debe llevar necesariamente a ratificar en este extremo el acuerdo aquí impugnado, de ahí que, concurriendo únicamente en aquel periodo del 8/07/1996 al 24/10/2001 la citada relación mercantil o estatutaria del contribuyente con la firma XQ, no cabe estar a exención alguna en el IRPF de la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo.

Además, por lo que hace a la eventual aplicación del 40% de reducción respecto de esa parte de la indemnización por considerar que se está ante un rendimiento con "periodo de generación superior a dos años" (art. 18.2 de la Ley 35/2006, del IRPF), como bien señala la Inspección en el acuerdo impugnado y cabe aquí ratificar:

"... la norma mercantil no prevé indemnización alguna en caso de cese del vínculo de los miembros de los órganos de administración, no cabe apreciar la concurrencia de un periodo a lo largo del cual se hubiera generado esta renta por lo que, tratándose de un rendimiento de generación instantánea, no procede aplicar la reducción establecida en el citado artículo 18 de la LIRPF. ...

Para que exista un período de tiempo durante el que se ha producido un determinado rendimiento del trabajo se hace necesario que el derecho a percibirlo existiera con anterioridad al momento del devengo de la prestación, en cuyo caso el tiempo que ha debido transcurrir desde el inicio de la existencia del derecho hasta que éste se materializa (produciéndose el devengo del rendimiento), es lo que representa el "período de generación".

En el presente caso, la generación es instantánea de haberse pactado con anterioridad al acto de conciliación. ...

Así, dada la naturaleza mercantil del vínculo que une al obligado con la entidad, dicha indemnización tiene un carácter voluntario y, no constando en ningún contrato o acuerdo válidamente adoptado, el nacimiento del derecho se produce 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".

Descartada la concurrencia en el caso de un "período de generación superior a dos años", restaría por analizar si cabe en el presente caso aquella reducción del 40% por estar ante un "rendimiento de la actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo", toda vez que el citado artículo 18.2 igualmente contempla la aplicación de esa reducción en estos casos. En este sentido, recordemos que el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007 (al que se remite expresamente el artículo 18.2 de la Ley en este punto), dispone en su artículo 11 que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9.º de este Reglamento.
- b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
- d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.º r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

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

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

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

Ninguno de los supuestos o circunstancias tasadas que, "exclusivamente", recoge aquel precepto reglamentario tiene encaje en el asunto que ahora nos ocupa, toda vez que excluidos los demás por resultar obvio, no resulta de aplicación al caso lo prevenido en aquel apartado f) del citado artículo 11, en tanto ni estamos ante la "resolución de una relación laboral", sino mercantil, ni aún a mayor abundamiento estamos ante una "resolución de mutuo acuerdo" de la relación que vinculaba al sujeto pasivo con la mercantil, de ahí que a efectos de su integración en la base imponible del IRPF resulte impropcedente considerar la reducción del 40% de la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo de 8/07/1996 al 24/10/2001.

## Octavo.

Vista la relación mercantil que unía al sujeto pasivo con la sociedad en aquel periodo de 1996 a 2001, bien cabe retroceder y analizar el previo periodo que transcurre desde la incorporación del sujeto pasivo a la mercantil XT SA en fecha 13 de junio de 1984, y aquella otra del 8 de julio de 1996 en la que es nombrado miembro del Consejo de Administración.

En lo que hace a aquel periodo que transcurre del 13 de junio de 1984 al 8 de julio de 1996, sostiene la Inspección en el acuerdo de liquidación, que:

"... la eventual relación laboral ordinaria que pudiera existir entre el obligado tributario y la empresa pagadora, queda extinguida cuando pasa a ser una relación mercantil como consecuencia de la incorporación al consejo de administración de su pagadora con las funciones y facultades inherentes a los administradores.

Es cierto que respecto a la promoción profesional a la alta dirección prevista en el artículo 9 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, se prevé la posibilidad de suspensión del contrato ordinario, retomándose la misma una vez extinguido el contrato de alta dirección. Sin embargo, esta posibilidad no está prevista en caso de sustitución de la relación laboral ordinaria por una relación mercantil/orgánica".

Realiza la Inspección sus conclusiones al respecto de la "sustitución de la relación laboral ordinaria por una relación mercantil/orgánica", negando que en esos casos pueda entenderse suspendida la previa relación laboral ordinaria.

Si bien debe anticiparse que debe estarse a las conclusiones de la Inspección, sí deben matizarse las argumentaciones del acuerdo recurrido en tanto plantean el cese de una relación laboral común previa a una mercantil u orgánica. Así, véase que para el periodo que transcurre de 1996 a 2001 sostiene la Inspección (Fundamento Séptimo), que:

"Sentada la condición de alto directivo de D. Axy, unido a su condición de miembro del consejo de administración con facultades ejecutivas en el periodo comprendido desde el 8 de julio de 1996 hasta el 24 de octubre de 2001, ...

No pueden existir dos vínculos jurídicos distintos, uno societario y otro laboral, para dirigir y administrar la sociedad por lo que, de existir, el laboral queda absorbido en el mercantil. La doctrina del vínculo es clara, ...

Así pues, considerando lo anterior, D. Axy ostentó la condición alto directivo, así como la condición de administrador como miembro del consejo de administración, por lo que su vínculo con la sociedad no era el propio de una relación laboral de alta dirección sino un vínculo de naturaleza mercantil".

Consta en las actuaciones que el único nombramiento que se produce aquel 8 de julio de 1996 es el del Sr Axy como miembro del Consejo de Administración de XQ, por lo que la relación laboral especial de alta dirección que reconoce la Inspección que concurría en el periodo 1996 a 2001, debía ya concurrir con anterioridad. Además, ello resultaría congruente con una de las argumentaciones que llevan a la Inspección a negar la concurrencia de relación laboral común en el periodo 1996-2001, cual es el otorgamiento por XQ al Sr Axy de amplios poderes en 1994, esto es, dos años antes de su nombramiento como Consejero de la firma.

Resulta indubitado que al tiempo de la incorporación del Sr Axy a la firma en 1984 (en calidad de "Auxiliar Administrativo", con un salario mensual de 35.294 pesetas), concurría una relación laboral común u ordinaria. Los hechos que plantea la Inspección es que entre su incorporación al Grupo en 1984 y su nombramiento como Consejero en 1996, debió mediar la promoción interna del Sr Axy en la empresa, desde una previa relación laboral común a una laboral de alta dirección, desconociéndose en qué momento entre 1984 y 1996 se produjo la misma.

Así las cosas, la cuestión que en puridad debiera haberse planteado por la Inspección son los efectos que aquel nombramiento en 1996 del Sr Axy como Consejero produjo, tanto en la previa relación laboral común que se inició en 1984 y que en un momento indeterminado (intermedio entre 1984 y 1996), debió entenderse suspendida a tenor de lo prevenido por el artículo 9.2 del RD 1382/1985 ("en el contrato se especificará si la nueva relación especial sustituye a la común anterior, o si esta última se suspende. Caso de no existir en el contrato especificación expresa al respecto se entenderá que la relación laboral común queda suspendida"), como en la relación laboral especial que se dice haber iniciado en un momento previo a 1996.

Anticipábamos que las conclusiones de la Inspección quedan inalteradas, por cuanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo sostiene que el nombramiento como Consejero o Administrador supone la extinción de la previa relación laboral, ya sea ésta común, ya sea ésta especial de alta dirección. En este sentido puede citarse la sentencia de 24 de mayo de 2011 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1427/2010), donde se analiza un supuesto idéntico al aquí tratado; señala la misma en su Fundamento Tercero, que:

"Para resolver la cuestión debatida hay que tener en cuenta los siguientes datos:

- a) El actor ha prestado servicios para la demandada JK SA, en virtud de una relación laboral de carácter común desde el 1 de mayo de 1982, ...
- b) A partir del 19 de febrero de 1987 la relación del actor pasa a ser relación especial de alta dirección, ...
- c) A partir del 23 de junio de 2000 la relación del actor pasa a ser de naturaleza mercantil, al ser designado administrador único de JK SA la empresa GH SL, siendo su representante, persona física, el actor ...".

En fecha 7 de julio de 2008 la mercantil JK "comunica al demandante el desistimiento de la relación que mantiene con la misma por pérdida de la confianza, con efectos de esta fecha, le comunicamos tal desistimiento con todos los efectos legales", y, discutiéndose sobre la jurisdicción competente para conocer de aquel desistimiento, concluye el Alto Tribunal en el Fundamento Cuarto de su sentencia de 24 de mayo de 2011, que:

"... La siguiente cuestión a examinar es si el nacimiento del vínculo societario -operado el 23 de junio de 2000- suspende la relación especial de alta dirección iniciada el 19 de febrero de 1987, como mantiene la sentencia recurrida, o si, por el contrario, tal y como mantiene el recurrente extingue dicha relación.

La sentencia de esta Sala anteriormente citada, sentencia de 9 de diciembre de 2009, recurso 1156/09, ha señalado: <<el nacimiento del vínculo societario ha supuesto la extinción del previo laboral, con la consiguiente incompetencia de este orden social para resolver las controversias que se susciten entre las partes en litigio. Y no existe en el caso norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación de alto cargo tras el cese como consejero o sobre el mantenimiento, tras dicho cese, del derecho al percibo de la indemnización pactada en el contrato de alto cargo, cuyo contenido y alcance deba ser interpretado por esta Sala>>.

Aplicando la doctrina expuesta al asunto ahora sometido a la consideración de la Sala forzoso es concluir que el inicio del vínculo societario el 23 de junio de 2000 ha acarreado la extinción de la relación laboral especial de alta dirección, vigente desde el 19 de febrero de 1987, no existiendo norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación laboral especial tras el cese como consejero ni sobre el percibo de indemnización alguno por la extinción de la citada relación laboral" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Además, véase que tales conclusiones resultan inalteradas si previamente a aquel vínculo mercantil u orgánico medió una relación laboral común o una relación laboral especial de alta dirección, pues véase que la Sala, analizando los términos de comparación con la sentencia de contraste invocada, afirma en su Fundamento Segundo, que:

"Entre las sentencia comparadas concurren las identidades exigidas por el artículo 217 de la Ley de Procedimiento Laboral, pues en ambas se examina la cuestión de determinar si el orden social de la jurisdicción es o no competente para conocer de la reclamación que por despido plantea el actor, con ocasión de su cese como administrador único de una empresa, cuando previamente ha estado unido a la misma por una relación de carácter laboral. A efectos de la contradicción es irrelevante, en contra de lo que en su escrito sostiene el recurrido: a) ... d) Que en la sentencia recurrida existiera una relación especial previa y en la de contraste una relación laboral común -hecho probado quinto- ya que en ambos supuestos se trata de una relación mercantil a la que ha precedido una relación laboral, siendo irrelevante que se trate de una relación común o especial ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Es por ello que, aún con las precisiones que se acaban de hacer, debe ratificarse el acuerdo de liquidación aquí recurrido en este punto, en tanto las previas relaciones laborales (ya sea común u ordinaria, ya sea especial de alta dirección, o ambas sucesivamente) que concurren con anterioridad a la relación mercantil u orgánica que se inició en 1996, deben entenderse extinguidas con el nacimiento de aquel vínculo societario el 7 de julio de 1996, como señala el Alto Tribunal.

**Noveno.**

En lo que respecta al periodo de prestación de servicios del Sr Axy para aquella mercantil que transcurre del 24 de octubre de 2001 al 30 de junio de 2006, ningún pronunciamiento cabe realizar, toda vez que la Inspección sostiene en el acuerdo de liquidación impugnado, que, "tras el cese como administrador de XQ, ..., no hay indicios de qué tipo de relación se desarrolló. En este periodo debe admitirse la exención, considerando que estamos ante una relación laboral ordinaria el importe exento asciende a 173.824,02 euros".

**Décimo.**

Resta pronunciarse sobre el cuarto y último periodo temporal analizado por la Inspección, el que transcurre del 30 de junio de 2006 al 3 de julio de 2012, fecha esta última en la que se extingue la relación laboral y se devenga aquella renta de 1.108.715,41 euros cuyo tratamiento fiscal ocupa la presente resolución.

Afirma la Inspección que tras la extinción de la mercantil XQ en fecha 24/10/2001, el sujeto pasivo vuelve a prestar servicios para XZ, inicialmente como responsable de Grandes Cuentas y posteriormente como responsable del Mercado Asegurador. No obstante ello, sitúa como relevante a efectos de calificar la relación laboral, especial de alta dirección o común, la fecha del 30/06/2006 en tanto en la misma constan otorgados por la mercantil amplios poderes en favor del contribuyente, considerándose que desde aquella fecha del 30 de junio de 2006 concurre relación laboral especial de alta dirección, de ahí que la Inspección no considere exenta del IRPF la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo (217.953,53 euros).

El examen o análisis de la cuestión debiera partir de los correspondientes contratos de trabajo suscritos por mercantil y el empleado. Claro está que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido que la calificación de las relaciones es la que resulta de su verdadera naturaleza, y no de la que la hubieran atribuido las partes (por todas, podemos citar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de diciembre de 2011; recurso número 6688/2009), pero, sino definitorio, el contrato de trabajo bien pudiera ofrecer en muchos supuestos una prueba directa acerca del tipo de relación laboral que unía a las partes.

En el presente caso la Inspección requirió los contratos de trabajo que el Sr Axy hubiera suscrito con la mercantil a lo largo de los 26 años de prestación de servicios. Específicamente se requirió en la comparecencia de 3 de julio de 2017 (diligencia de constancia de hechos núm 1) "el contrato de trabajo con la entidad XZ ... o con otras sucesoras, así como las modificaciones que se hayan producido en el mismo. Se deberán aportar todos los contratos ...".

A este respecto, aportó el sujeto pasivo únicamente aquel contrato suscrito el 13 de junio de 1984 mediante el que el Sr Axy inició su relación laboral con la mercantil XT SA; un contrato de trabajo de seis meses de duración, mediante el cual el Sr Axy se incorpora a la firma en calidad de "Auxiliar Administrativo", con un salario mensual de 35.294 pesetas.

Para los siguientes 26 años de servicios en el Grupo, no se aportó por el reclamante contrato o modificación del contrato ya suscrito.

No desconoce este Tribunal que tanto en el caso de relaciones laborales de carácter común, como en relaciones laborales especiales de alta dirección, las normas habilitan la contratación verbal (art. 8.1 del Estatuto de los Trabajadores y 4.1 del RD 1382/1985), lo que no evita la extrañeza que genera en este Tribunal que una empresa con importante volumen de negocios contrate con vocación de continuidad y permanencia los servicios de empleados de alta dirección o con funciones directivas, sin la firma de contrato alguno por escrito; sin que las partes establezcan por escrito las condiciones que deben regir en aquella relación laboral, las competencias o funciones a asumir, el régimen retributivo (fijo y variable, dinerario y en especie), duración, causas de extinción, eventuales indemnizaciones, deber de sigilo u otras muchas cuestiones propias de ese tipo de contrataciones. Comprenderá el reclamante que ante esas circunstancias, resulte cuanto menos extraña la no aportación de documento alguno, llámese contrato u otra denominación, que recoja las condiciones de prestación de aquellos servicios, de ahí que desconoce este Tribunal si la no aportación de los requeridos contratos escritos responde a su inexistencia o a una estrategia procesal del sujeto pasivo de no aportar aquello que pudiera perjudicar su defensa.

Sobre la no aportación de contratos escritos requeridos por la Inspección, cuando la cuestión debatida resulta ser la naturaleza de la relación laboral, argumenta la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de octubre de 2015 (recurso 126/2014), que:

"La recurrente, para combatir la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, hace especial hincapié en la naturaleza de la relación que unían al sr. ... con «...» ...

Tampoco está de más recordar que la actora jamás aportó los contratos de trabajo que unieron al sr. ... con el grupo, primero en Gran Bretaña y luego en España. Es cierto, que en nuestro ordenamiento jurídico no se exige especial forma para la validez de este tipo de contratos de trabajo; sin embargo, no es menos cierto que su documentación da mayor seguridad jurídica y certeza. Resulta llamativo que se afane la parte en discutir extremos

valorativos, cuando no facilitó ni contribuyó con su negativa a dar luz sobre aspectos fácticos que estaban a su alcance".

En situaciones como pudieran ser la de no disponer del correspondiente contrato de trabajo (que recoja las condiciones que deben regir en aquella relación laboral, las competencias o funciones a asumir, el régimen retributivo, duración, causas de extinción, eventuales indemnizaciones, etc), o la indefinición de éste, la ausencia de pruebas plenas y directas que procuren convicción sobre la naturaleza de la relación laboral, requiere, exige o impone acudir a la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el Derecho Tributario (art. 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria):

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

El Tribunal Constitucional tiene una constante jurisprudencia acerca de las presunciones como medio de prueba válido y eficaz, siempre que los indicios hayan quedado suficientemente acreditados por medios directos, que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho "base" acreditado y el hecho "consecuencia" presumido o deducido que se pretende acreditar, y que se exprese razonadamente el referido enlace o relación unívoca (SSTC de 21 de diciembre de 1988, de 8 de junio de 1990, de 24 de enero de 1991, de 13 de julio de 1998 o de 20 de enero de 1999, entre otras). En el mismo sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de septiembre de 2015 (rec casación para la unificación de doctrina 1761/2014):

"la prueba de presunciones está admitida para obtener el convencimiento del Tribunal, tanto por el artículo 108 LGT como por el artículo 386 LEC, siempre que, como en el presente caso, esté acreditado el hecho base y exista un enlace o conexión lógica y congruente entre dicho base o indicio y el hecho conclusión o presunto. Técnica que está sujeta a las reglas del criterio humano o de la sana crítica, siendo admisible que el camino o vía de inferencia resulte implícita a partir de las reglas de la evidencia, del hecho notorio o de la máxima de la experiencia".

En lo que hace al "enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" al que alude la norma, concreta la misma Sala en su sentencia de 3 de diciembre de 2012 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 524/2009), remitiéndose a una anterior de 20 de julio de 1998 (recurso de apelación 4515/1992), que:

"las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro".

La Sala Cuarta del Tribunal Supremo, en su sentencia de 16 de marzo de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014, nos remite a la prueba indiciaria en esta materia, cuando afirma que:

"Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad". (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Tal pronunciamiento reproduce los previos de 4 de junio de 1999 (recurso de casación 1972/1998), 12 de septiembre de 2014 (recurso de casación 1158/2013) o 12 de septiembre de 2014 (recurso de casación 2591/2012), entre otros muchos.

En el mismo sentido, la lectura de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2019 (recurso 545/2017), nos permite enumerar los indicios que llevaron en aquel caso a la Inspección a considerar existente la relación laboral especial de alta dirección, calificación que la Sala ratifica en dicho pronunciamiento:

- \* identificación de los empleados como personal de alta dirección en la información de la Memoria de las Cuentas Anuales,
- \* organigrama de la mercantil e integración de los empleados en cuestión en el mismo,
- \* denominación y descripción del puesto de trabajo,
- \* análisis de las nóminas, en lo que hace a su cuantía y a la presencia de diferentes retribuciones especiales ("Premio de acciones" y "Lilly Bonus Plan"),
- \* pertenencia en otra época al Consejos de Administración de la firma o de otras del Grupo,

De acuerdo con aquel análisis, se argumenta por la Sala en la referida sentencia, que:

"En definitiva, en base a los indicios que detalladamente relaciona la Administración, la Sala comparte la conclusión de que las facultades y poderes conferidos son tan amplios que permiten calificar la relación que unía al Sr. ... y a la Sr. ... con la recurrente como de alta dirección. Y el hecho de que los poderes se limiten a su ámbito de actividad no es óbice para esa calificación. Al respecto, en la demanda se analizan por separado cada uno de los indicios considerados por la Inspección para afirmar que, por sí solos, no acreditan la existencia de una relación especial de alta dirección, pero es precisamente la valoración conjunta de todos ellos la que permite llegar a esa conclusión ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Y, respecto a la no aportación de los correspondientes contratos de trabajo, apostilla la Sala inmediatamente después del párrafo antes transcrito, que:

"... A ello hay que añadir que la parte actora no aportó los contratos de trabajo que unieron a dichos trabajadores con la entidad en el periodo considerado como relación especial de alta dirección, cuando con ello podía haber demostrado la naturaleza de su relación laboral, y, sin embargo, no facilitó ni contribuyó con su negativa a dar luz sobre aspectos fácticos que estaban a su alcance (SSAN, 4ª de 21 de octubre de 2015 -rec. 126/2014 - y 11 de octubre de 2016 -rec. 208/2015-)"

Entre muchos otros supuestos similares, puede citarse el pronunciamiento de la misma Sala de 22 de junio de 2011 (recurso contencioso-administrativo 159/2009), donde argumenta la Audiencia Nacional en el Fundamento Quinto, que:

"Admitiendo en un primer término que la calificación de la relación laboral no es un asunto baladí y al que no deba desatender la Administración demandada, lo cierto es que han de tenerse en cuenta diversos datos que han de servir para explicar la relación laboral que mantenía el recurrente con la empresa AAA, llegando a la conclusión de que el tipo de relación laboral era de alta dirección por los siguientes datos:

- 1.- El certificado emitido por el Director General ..., no aclara la razón por la cual ha habido un cambio de criterio en relación con la retención en su día practicada al actor, ...
- 2.- El organigrama aportado por el recurrente ...
- 3.- Las nóminas del recurrente refleja su condición como de director General, cualificación que presumiría la existencia de una relación laboral de alta dirección. El régimen retributivo además incorpora conceptos propios de la relación del personal de alta dirección, como el pacto de no concurrencia, reflejado en el art.8 del citado Real Decreto 1382/1985 de 1 de agosto, lo que constituye otro indicio de la existencia de dicha relación laboral alta dirección.
- 4.- La oferta de condiciones aportada refleja, además, que el tipo de preaviso en caso de extinción del contrato es el mismo que se refiere el artículo 10 del citado Real Decreto .

A la vista de todos estos datos puede deducirse indiciariamente, conforme al art.108.2 de la vigente LGT 58/2003, la existencia de una relación laboral del personal de alta dirección, sin que la presunción de existencia de relación laboral ordinaria, la documental anteriormente citada, o la restante documental aportada por el actor relativa a diferentes actas de reuniones tengan eficacia suficiente para enervar la misma, siendo carga de la prueba del actor la acreditación de la existencia de una relación laboral ordinaria, pues se trata de un hecho constitutivo de su pretensión, conforme al art. 217.2 de la LEC 1/2000 de 7 de enero y 105 de la LGT" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En sentido similar la misma Sala de la Audiencia Nacional dicta sentencia en fecha 28 de abril de 2005 (recurso contencioso-administrativo 359/2002), en la que argumenta, entre otras cuestiones, que:

"Pues bien, del referido contrato resulta evidente que la relación laboral del actor con la referida entidad debía de calificarse como de alta dirección, aunque en el citado contrato no se haga mención alguna al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, teniendo en cuenta que su salario/día era de 73.732 ptas, más de 25 millones de pesetas al año (su retribución fija anual, al margen de la variable, por objetivos, se incrementaba cada año en un porcentaje del 50% del incremento que por negociación colectiva se acordaba para el personal incluido en el ámbito del Convenio Colectivo), estaba excluido del Convenio como se afirma en la sentencia de 12 de mayo de 1998 del Juzgado de lo Social nº 7, disfrutando de coche con mantenimiento a cargo de la empresa y diversos seguros, con conocimiento del esquema organizativo y funcional de la empresa, así como de sus datos confidenciales y que su responsabilidad se extendía sobre toda el área de contabilidad y tesorería de la empresa, área fiscal, funciones de auditoría interna y externa, así como de las relaciones con organismos públicos.

Esas circunstancias no son las propias del perfil de un trabajador común de una empresa, ni siquiera en funciones Directivas, ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Atendido lo anterior, véase que a fecha del 30 de junio de 2006 a partir de la cual considera la Inspección que existen pruebas suficientes para calificar la relación laboral como especial de alta dirección, se corresponde con el otorgamiento de amplios poderes en favor del Sr Axy, cuyo concreto contenido se recoge en escritura pública de aquella fecha, que se transcribe en el acuerdo impugnado:

## "FACULTADES SOLIDARIAS:

A. Otorgar toda clase de actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con la actividad de la sociedad, con los pactos, cláusulas y condiciones que estime oportuno establecer; transigir y pactar arbitrajes.

B. Comparecer en Juzgados, Tribunales, Ordinarios y especiales, los centros, las oficinas y dependencias públicas, autoridades, y ante quien corresponda en los asuntos de interés de la Compañía, y promover y seguir y contradecir toda suerte de procedimientos civiles y criminales, administrativos, laborales, económicos, administrativos y contencioso-administrativos, por todos sus trámites, instancias y grados, hasta dejarlos terminados por ejecutoria o resolución contra la que no quepa recurso alguno, y hacer efectiva aquella, así como desistir, suspender y apartarse libremente de los que estime oportunos. Absolver posiciones en cualquier juicio, otorgar poderes a favor de Procuradores de los Tribunales y Abogados. Facultades específicas a los efectos de la comparecencia y posible arreglo, renuncia, transacción o allanamiento previsto en el artículo 414.2 de la L.E.C. Especialmente queda facultado para comparecer ante la Magistratura de Trabajo y el Instituto de Mediación, Arbitraje y Conciliación.

C. Otorgar y firmar toda clase de documentos públicos y privados relacionadas con las facultades que se otorgan mediante el presente apoderamiento.

D. Constituir, transferir, modificar y cancelar fianzas y depósitos, voluntarios o necesarios, transferibles o intranferibles, provisionales o definitivos, en metálico o en valores, en las Cajas del Estado o Corporaciones, Bancos o establecimientos de crédito o comerciales, y ampliar, ceder, retirar, transferir, sustituir y cancelar, total o parcialmente, los indicados depósitos, fianzas, avales y garantías con un límite máximo de 60.000 euros.

E. Constituir Uniones Temporales de Empresas, nombrar al Gerente Único de la misma así como realizar cualquier otro acto necesario para el correcto funcionamiento de la misma.

F. Llevar la representación de la Sociedad en los concursos de acreedores, asistiendo a las Juntas, nombrando Síndicos y administradores, aceptando o rechazando las proposiciones del deudor y llevando todos los trámites hasta el término del procedimiento.

G. Concurrir a toda clase de subastas y concursos que sean celebrados por cualquier organismo oficial dependiente del Estado o de cualquier provincia o municipio de España, o Comunidad Autónoma, presentar proposiciones y efectos, hacer pujas a la llana, asistir a los actos que a tal fin se celebren formulando en su caso protestas y reclamaciones; constituir y retirar fianzas provisionales o definitivas, y depósitos que se les exijan ya sean en metálico o en efectos públicos; aceptar las adjudicaciones y otorgar firmas de las correspondientes escrituras y cuantos documentos se requieran a los expresados fines.

H. Ingresar cheques sin límites de cuantías en las cuentas corrientes que la Sociedad tenga abiertas en España.

I. Retirar y cobrar cualesquiera deudas y créditos con relación a cualquier persona pública o privada, física, o jurídica, autoridad o funcionario público, de cualquier clase, fuero o grado, así como también ante cualquier oficina pública, Ministerios, Delegaciones de la Policía, Hacienda, Trabajo, Sanidad, Industria, Obras Públicas, Sindicatos, Registros, Ayuntamientos, Gobiernos Civiles y Militares, Diputaciones y demás organismo, entidades o corporaciones del Estado, Provincia y Municipio o comunidades Autónomas, firmando al efecto cartas de pago, recibos, facturas y libramientos.

J. Solicitar toda clase de marcas, nombres comerciales, dominios de internet, así como sus renovaciones y cancelaciones, realizando a tal fin toda clase de trámites y suscribiendo los documentos requeridos al efecto.

K. Suscribir y formalizar contratos con consultores y proveedores de servicios externos, tanto personas físicas como jurídicas, que presten servicios a la sociedad cuya remuneración anual no exceda de 60.000 euros.

L. Comprar mobiliario de oficina y contratar los suministros necesarios para el buen funcionamiento de las mismas.

M. Enajenar toda clase de vehículos, equipos informáticos, electrodomésticos y maquinaria industrial, realizando a tal fin toda clase de trámites ante organismos públicos dependientes del Estado, o de cualquier Comunidad Autónoma, provincia o municipio, suscribiendo los documentos requeridos al efecto.

N. Administrar, dar y tomar en arrendamiento bienes muebles, por el tiempo, precio y condiciones que estime oportunos y rescindir o dejar sin efecto cualquier estipulación de ésta índole que se celebre.

O. Para que pueda ante cualquier Administración Pública, constituir, retirar y completar fianzas provisionales, definitivas y complementarias.

FACULTADES MANCOMUNADAS DOS CUALESQUIERA DE ELLOS y/o UNO DE ELLOS CON CUALQUIER OTRO APODERADO CON FACULTADES SUFICIENTES:

A. Contratar y despedir empleados, representantes y colaboradores, externos e internos, señalar sus funciones y retribuciones.

B. Suscribir y formalizar en nombre de la Sociedad poderdante todos aquellos contratos, acuerdos, reglamentos, convenios o documentos que precisen o sean necesarios en el orden laboral para el funcionamiento y mantenimiento de las oficinas de la poderdante incluida la solicitud de subvenciones o ayudas a la formación o de cualquier otro tipo ante los organismos competentes.

C. Administrar, dar y tomar en arrendamiento bienes inmuebles, por el tiempo, precio y condiciones que estime oportunos y rescindir o dejar sin efecto cualquier estipulación de ésta índole que se celebre.

D. Efectuar pagos a la Administración Tributaria.

E. Firmar cheques y movimientos de fondos, así como cualquier tipo de operación bancaria.

F. Girar, endosar, o de cualquier modo negociar, protestar, intervenir, indicar, avalar, aceptar y pagar letras de cambio, talones, libranzas, avales, o pagarés a la orden de cheques o mandatos de pago, y cualesquiera otra clase de efectos mercantiles.

G. Abrir, seguir y cancelar cuentas corrientes o de crédito y retirar cantidades de ellas, por los medios establecidos en la práctica bancaria; hacer imposiciones a plazo fijo; dar conformidad a extractos de cuentas; constituir y retirar depósitos de cualquier clase y alquilar y abrir cajas de seguridad.

H. Suscribir y formalizar contratos con consultores y proveedores de servicios externos, tanto personas físicas como jurídicas, que presten servicios a la sociedad".

La atenta y extensa lectura de los mismos acredita que estamos ante poderes que bien cabe identificarlos con los "inherentes a la titularidad de la empresa" a los que alude el artículo 1.2 del RD 1283/85, sin que el hecho de que el ejercicio de alguno de aquellos poderes otorgados deban ejercitarse de manera mancomunada suponga reparo alguno a tales conclusiones, bastando la cita de la ya citada jurisprudencia, que obvia reiterar (sentencia de 13 de noviembre de 1991 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, recurso de casación por infracción de ley núm. 882/1990 que se reitera en posterior de 16 de marzo de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014, así como sentencia de 8 de marzo de 2017 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso número 242/2015).

Frente a ello, reprocha el reclamante que tales poderes no fueron ejercidos efectivamente, sino solo esporádicamente, y que, además, estaban limitados a la suscripción de contratos inferiores a los 60.000 euros.

Por lo que hace a la limitación de los poderes invocada, véase que ésta únicamente aparece en las facultades otorgadas en las letras D) y K) de la relación de poderes antes referida (los que versan sobre la constitución y cancelación de fianzas y la contratación con consultores y proveedores de servicios externos), constituyendo un ámbito muy reducido del total de amplias facultades otorgadas en favor del Sr Axy, de ahí que tal limitación no tenga entidad para erigirse como obstáculo a la consideración de la relación laboral como especial de alta dirección. Respecto al que se dice ejercicio limitado de tales poderes, véase que no aporta el contribuyente prueba alguna que pueda amparar tal afirmación, siquiera indiciariamente; por contra, constan en las actuaciones la relación de documentos públicos otorgados en el periodo 2004 en adelante por las mercantiles del Grupo (carpetas "Actividad\_C84199272", "Actividad\_A28109247" y "Actividad\_A28164408"), que fue requerida por la Inspección en los que el sujeto pasivo apareciese como interviniente.

En lo que hace al ámbito de las funciones ejercidas por el Sr Axy en el seno de la mercantil en el periodo ahora analizado, véase que ostentó sucesivamente la máxima responsabilidad en el Área de Grandes Cuentas y en el Área de Mercado Asegurador, departamentos de los que se infiere una obvia y relevante importancia estratégica en la mercantil si atendemos al sector asegurador en el que actuaba la mercantil. Además, aún atendiendo a las argumentaciones del propio reclamante, quien sitúa un nivel intermedio entre su propia responsabilidad al frente de tales Áreas y el Consejero Delegado del Grupo, recuérdese que la jurisprudencia sostiene que "el texto [art. 1.2 RD 1382/1985] no exige que únicamente merezca tal calificación el «alter ego» de la empresa, el titular del puesto-vértice de su estructura piramidal, sino que también comprende a los que, dotados de los correspondientes poderes, asuman altas funciones directivas en sectores específicos del tráfico empresarial; ..., de suerte que en sectores concretos de la empresa puede desplegarse la actividad del alto directivo ya que en definitiva la esencia de éste consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa" (STS de 3 de marzo de 1990, ya citada), o que "la dependencia de un empleado respecto de otros directivos de la propia empresa ... no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral" (SAN de 8 de marzo de 2017, también citada), por lo que sólo cabe ratificar las conclusiones de la Inspección en este extremo.

Además, identifica la Inspección otros indicios que apuntan a la relación especial de alta dirección del sujeto pasivo con la mercantil, cual es la pertenencia del Sr Axy al Comité de Dirección de la firma (órgano consultor formado por 17 directores de distintos departamentos), un sistema retributivo que incluye la concesión de "stock options", característico de la alta dirección, a lo que se une la importancia cuantitativa de las retribuciones dinerarias (a efectos de calcular el importe de la indemnización, se atendió a unas retribuciones dinerarias anuales de 296.000 euros).

Claro está que de los diferentes indicios, de los diferentes hechos "base", interpretados aisladamente pudiera no deducirse el hecho "consecuencia", sino que éste se inferirá de la valoración conjunta de todos ellos. Como se dice en la ya citada sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2019 (recurso 545/2017), al discutir la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección en base a diferentes indicios aportados por la Inspección:

"... en la demanda se analizan por separado cada uno de los indicios considerados por la Inspección para afirmar que, por sí solos, no acreditan la existencia de una relación especial de alta dirección, pero es precisamente la valoración conjunta de todos ellos la que permite llegar a esa conclusión ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Como en aquel caso, en el presente, los indicios analizados por la Inspección no hacen más que corroborar la existencia de relación laboral especial de alta dirección desde aquella fecha del 30 de junio de 2006 hasta el cese del mismo en 2012.

## **Décimo primero.**

No obstante lo anterior, invoca el reclamante respecto de la parte de la indemnización correspondiente a este último periodo de 2006 a 2012 la exención del IRPF hasta la cuantía de 20 días de salario por año de servicio, a tenor de lo prevenido por el RD 1382/1985 y la sentencia del Tribunal Supremo de 5/11/2019, recurso de casación 2727/2017.

Ratificada la relación laboral especial de alta dirección que unía a la mercantil con el Sr Axy en aquel periodo de 2006 a 2012, cabe estar a la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes ya citada y estimar parcialmente la presente reclamación, en tanto aquella sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 5 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2727/2017), remitiéndose al fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, argumenta 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", lo que impone la anulación de la liquidación impugnada para su sustitución por otra en la que se atiende a aquella exención de "7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades".

Ciertamente en el presente caso no estamos ante el desistimiento del empresario, sino ante un despido improcedente, circunstancia ésta analizada 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, concurre 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 la presente reclamación y estar a la exención del IRPF de la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo del 30 de junio de 2006 al 3 de julio de 2012, en la cuantía de "20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades".

## Décimo segundo.

Por lo que hace al exceso de la indemnización percibida respecto a la cuantía exenta del IRPF, no cabe estar a la reducción del 40% por existencia de periodo de generación superior a dos años invocada por el reclamante.

En este sentido disponen los apartados 1º y 2º del artículo 18 de la Ley 35/2006, del IRPF, bajo el epígrafe "Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo", que:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

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

Tal precepto debe complementarse con lo dispuesto por el artículo 11 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, donde, bajo el epígrafe "Aplicación de la reducción del 40 por 100 a determinados rendimientos del trabajo", enumera de manera tasada los supuestos de "rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo", señalando que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: ...

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

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

1) Respecto al primer supuesto de acceso a aquella reducción (periodo de generación superior a dos años), advertir que la norma no contiene una definición explícita del término "periodo de generación", debiendo partirse de la finalidad de dicha reducción (artículos 3.1 del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria), consistente en un ajuste de técnica fiscal que responde a la necesidad de paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas que, no obstante haberse generado en periodos de tiempo extensos (más de dos años,

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

Para el periodo de 2006 a 2012 ahora discutido, la mercantil abonó al sujeto pasivo una renta en concepto de "indemnización por despido improcedente" de cuantía obviamente superior "a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades".

El reconocimiento y abono por la mercantil al Sr Axy de una indemnización de "20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades" viene impuesta por la normativa laboral desde el mismo momento del inicio de aquella relación laboral especial de alta dirección el 30 de junio de 2006, de ahí que desde aquel momento el empleado tenía derecho a dicha indemnización, concurriendo respecto a esa indemnización de "20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades" el periodo de generación al que se refiere la normativa tributaria.

Ahora bien, los excesos de rentas abonadas por el empresario al trabajador despedido sobre los importes de las correspondientes indemnizaciones fijadas por la normativa laboral, no gozan de periodo de generación alguno, toda vez que no existiendo obligación legal alguna de abonar aquellos excesos (ni se conoce que en el presente supuesto exista un pacto o acuerdo previo entre empleado y empleador para abonar algún tipo de indemnización en caso de despido), las mismas surgen ex novo al tiempo de acordarse el despido y la correspondiente indemnización el 3 de julio de 2012. Claro está que el empresario puede abonar indemnizaciones superiores en cuantía a las fijadas legalmente (o derivadas de previos acuerdos de las partes), pero en tales excesos obviamente no concurre periodo de generación alguna, dado que surgen del pacto o acuerdo de las partes al tiempo de aquel despido.

El abono de aquellos excesos responderá o traerá causa de circunstancias diversas que no concierne discutir, pero lo decisivo para la cuestión aquí debatida es que el derecho a percibir tales excesos surge al tiempo del despido (en tanto no existe obligación legal ni acuerdo privado previo que así lo disponga), de ahí que aquella renta que se corresponde con los excesos abonados por encima de lo prevenido por la normativa laboral, careciendo de periodo de generación, debe tributar íntegramente en el IRPF, sin considerar aplicable la reducción prevista en el art. 18 de la Ley del impuesto por esta circunstancia.

2) Visto lo que antecede, la eventual aplicación al caso de la pretendida reducción del 40% únicamente resultaría habilitada de concurrir alguna de las circunstancias tasadas previstas por el artículo 11 del Reglamento del Impuesto. De las diferentes circunstancias tasadas previstas en aquel artículo 11 del Reglamento, únicamente cabe entrar en el análisis de la recogida en su apartado f), toda vez que resulta obvio la falta de concurrencia del resto de circunstancias. Así, dispone aquel apartado f), que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: ...

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

Se recoge en aquella Acta de conciliación de 7 de agosto de 2012, que la mercantil "reconoce la improcedencia del despido", de ahí que tampoco cabe sostener la aplicación de la discutida reducción sobre aquellas cantidades que exceden de la cuantía legalmente establecida como indemnización por despido en la circunstancia prevista en aquel apartado f) del artículo 11 del Reglamento, toda vez que no estamos ante la "resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", circunstancia ésta que nunca ha sido puesta en cuestión por el reclamante.

### Décimo tercero.

A continuación, el reclamante insiste en la deducción de las cantidades que debió retener e ingresar la pagadora, todo ello con invocación de lo dispuesto por el art. 99.5 Ley del IRPF).

El invocado artículo 99.5 de Ley 35/2006, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, dispone, que:

"El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. ...".

Valga advertir que el inciso que se subraya en el segundo párrafo del precepto reproducido fue introducido como novedad por la ley 40/1998 respecto a la anterior Ley 18/1991 (artículo 98.2), y se ha visto reiterado en posteriores normativas (artículo 101.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. y el actual artículo 99.5 de la Ley 35/2006).

Lo recogido por aquel precepto no es más que la plasmación legal del principio de autonomía de las obligaciones tributarias tanto de retenedor como de retenido, en tanto la obligación de retener a quien la Ley se la impone, se presume siempre realizada, principio éste ampliamente reconocido por la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de fechas 25-1-1999, 8-5-2000, 22-1-2000, 12-2-2001 o 27-5-2002, por citar algunas), admitiéndose que el retenido deduzca de la cuota del IRPF que autoliquida y en la que incluye la renta devengada, la cantidad que debió ser retenida en Derecho por el retenedor, cualquiera que haya sido el comportamiento tributario de este último. Dicho en otros términos, la conducta o comportamiento que haya seguido el retenedor no puede condicionar la liquidación del impuesto por el retenido.

sí, como tiene establecida la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, el derecho del perceptor a deducirse la retención que debió haberse practicado está ligado a la declaración de las rentas que no han sido objeto de retención, al tiempo de presentar la correspondiente autoliquidación. Como dice la Sala en su sentencia de 2 de diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 331/2006), con cita de una previa:

"Por último, en esta Sala, nos hemos referido a una cuestión similar a la que ahora se plantea, y también con aplicación de la Ley 18/1991, en la Sentencia de 4 de noviembre de 2010 (recurso de casación 4366-2005), manteniendo una doctrina que supondría, en todo caso, la no aceptación de la tesis del recurrente.

En efecto, el artículo 98.Dos de la Ley 18/1991 establece ...

El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley , bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras las la regulación de la "obligación de declarar (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no del mismo sujeto cuando con posterioridad se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar" (el subrayado es de este Tribunal).

Condiciona por tanto el Tribunal Supremo el derecho a la deducción de las retenciones no practicadas, a la declaración de las rentas sujetas a retención, excluyendo que aquel contribuyente que no ha declarado las rentas en cuestión pueda instar la deducción de las retenciones no practicadas al tiempo que las actuaciones inspectoras regularizan su situación tributaria incluyendo en la base imponible del impuesto tales rentas no declaradas. Como recoge la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de 24 de junio de 2020 (recurso 275/2017):

"... Así, en este caso, la sociedad no retuvo cantidad alguna por las cantidades entregadas al socio, ahora recurrente, y este tampoco incluyó en su declaración renta alguna derivada de percepción de las mismas, por lo que si ahora se le permitiera deducirse la retención cuando ya ésta no puede ser exigida al retenedor, se produciría un enriquecimiento injusto para el mismo (en sentido análogo, SAN 4ª de 13 de mayo de 2015 -rec. 138/2014-) (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Además, como recoge aquel precepto, ese derecho del contribuyente a deducirse de la cuota del impuesto autoliquidado las retenciones no practicadas sólo resulta admisible cuando el defecto o falta de retención es únicamente imputable al retenedor (literalmente dice la norma "... por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta"), como bien vino a precisar la norma desde la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de forma y manera que cuando la causa de aquella falta o defecto de retención quepa igualmente imputarla al retenido (aún a título de corresponsabilidad), no operará lo dispuesto por el artículo 99.5, debiendo el contribuyente autoliquidar el IRPF atendiendo a las retenciones efectivamente practicadas. Tal previsión responde a un principio superior, cual es que nadie puede beneficiarse de su propio incumplimiento; como se recoge en el artículo 7.2 del Código Civil, "la ley no ampara el abuso del derecho ...".

En ese sentido se viene pronunciando igualmente de forma reiterada la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, como en su reciente sentencia de 9 de junio de 2021 (recurso 88/2018), donde, con citas de los pronunciamientos del Tribunal Supremo de fechas 8 de junio de 2013 (recurso de casación 3247/2010), 4 de noviembre de 2010 (recurso de casación 4366/2005) y de 2 de diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 331/2006), argumenta, que:

"Partiendo, pues, de la existencia de obligación de retener, debe analizarse, a continuación, si el recurrente tiene derecho a deducirse la retención que debería haber practicado la sociedad SA como pagadora de los rendimientos de capital mobiliario imputados.

Se sostiene en la demanda que la Administración debería haber exigido la retención a SA, y que, en consecuencia, el socio tiene derecho a deducirse la retención que ésta debería haber practicado. ...

Esto es de aplicación igualmente al supuesto de autos, pues, aunque la redacción del precepto no sea idéntica, lo relevante es que las previsiones del mismo son de aplicación en el momento en que el obligado principal cuyas rentas han de ser sometidas a retención o ingreso a cuenta, presenta su declaración, pero no cuando la regularización se efectúa posteriormente en un procedimiento de inspección que concluye con la exigencia al mismo de la obligación principal, que, en consecuencia, queda extinguida. Así, en este caso, no consta que la sociedad efectuara retención alguna por las cantidades entregadas al socio, ahora recurrente, y éste tampoco dedujo en su declaración retención alguna derivada de percepción de las mismas, puesto que lo declaró incremento de patrimonio y no como rendimiento de capital mobiliario, que era lo procedente.

En última instancia el recurrente es el deudor principal, al que no se ha realizado retención alguna. Evidentemente, la Administración no puede exigir al deudor principal las retenciones regularizadas al retenedor, pues se obtendría un doble ingreso de las mismas cantidades, produciéndose así un enriquecimiento injusto; pero sí las cantidades adeudadas por el sujeto pasivo no exigidas al retenedor (SAN 4ª de 11 de marzo de 2020 -rec. 395/2017-).

Por otro lado, de la lectura del artículo 101.5 TRLIRPF, antes transcrito, se desprende que su aplicación depende de que la retención no practicada o practicada en cuantía inferior a la debida, obedezca a causa "imputable" al retenedor, lo que habrá de determinarse caso por caso.

Y en el que estamos analizando, resulta que si la sociedad no ha retenido no es por causa imputable a la misma, sino porque los hermanos ..., que como socios de SA acordaron por unanimidad llevar a cabo la operación objeto de regularización, decidieron autoliquidar ésta como incremento de patrimonio y no como reducción de capital con devolución de aportaciones, y no se dedujeron en su autoliquidación retención alguna".

Sobre lo argumentado en el último párrafo de la sentencia que se acaba de transcribir, bien puede citarse igualmente la reciente sentencia de la misma Sala de fecha 23 de diciembre de 2021 (recurso 1131/2018), donde sobre esta cuestión argumenta la Sala, que:

"... según se ha dejado constancia en fundamentos jurídicos anteriores, la retención a cuenta de IRPF, no se dejó de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, sino que el demandante participó en la actuación tendente a eludir la tributación como rendimiento del trabajo de las cantidades satisfechas a G.I.L. por RM. por cuenta del demandante. Consecuentemente, el precepto anteriormente transcrito no le autoriza a deducir las cantidades que le hubieran debido retener, toda vez que su ámbito de aplicación se restringe a los casos en los cuales la falta de retención fuera exclusivamente imputable a quien hubiera debido practicar la retención".

El mismo Tribunal, en pronunciamiento de 11 de marzo de 2020 (recurso 395/2017), argumenta de forma similar, que:

"A ello hay que añadir que en este caso, como se ha dejado constancia en los fundamentos jurídicos precedentes, las retenciones a cuenta de IRPF no se dejaron de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, sino que el demandante participó en la simulación tendente a eludir la tributación como rendimiento del capital mobiliario de las cantidades facturadas a MMM. Siendo así, los preceptos citados no le autorizan a deducir las cantidades que le hubieran debido retener, toda vez que su ámbito de aplicación se restringe a los casos en los cuales la falta de retención fuera exclusivamente imputable a quien hubiera debido practicar la retención".

El presente supuesto debe incardinarse en los casos en los que aquel precepto rechaza el derecho a deducirse las retenciones no practicadas, por concurrir un doble motivo. En primer lugar, por cuanto el sujeto pasivo no declaró aquella renta de 1.027.086,48 euros, cuando el artículo 99.5 invocado comienza señalando que "El percceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada"; ninguna renta computó el sujeto pasivo al tiempo de presentar su autoliquidación, siendo necesarias las citadas actuaciones inspectoras para aflorar aquella renta e incluirla en la base imponible del impuesto, de ahí que, siguiendo la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo, procede rechazar la deducción de aquellas retenciones no practicadas. Y, en segundo lugar, por cuanto pagadora y percceptor no sólo eran plenamente conocedores de la relación laboral que el sujeto pasivo tuvo con la mercantil, sino que ambos colaboran en perseguir una improcedente exención en el IRPF, tratando de sustentar su propósito en aquella Acta de Conciliación ante el SMAC, donde más allá de reconocer la improcedencia del despido y acordar la cuantía de la indemnización en 1.108.715,41 euros, ambas partes sostienen que de dicha cantidad "corresponde a indemnización legal la cantidad de 1.027.086,48 euros y el resto 81.628,93 euros brutos corresponde a exceso de indemnización que tributa como renta irregular". Esto es, al tiempo de suscribir aquella Acta de Conciliación ambas

partes convienen que la indemnización de 1.027.086,48 euros resulta exenta del impuesto, de ahí que la falta de retención a cuenta no resulta "imputable exclusivamente al retenedor".

En fechas recientes la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo ha completado aquella jurisprudencia en sentencias de 24/03/2021 y 31/05/2021, pero tales pronunciamientos en nada alteran las conclusiones antes recogidas por cuanto, como acertadamente argumenta la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en sus sentencias de 2 de febrero de 2022 (recurso 401/2019) y 23 de diciembre de 2021 (recurso 402/2019) al abordar la presente cuestión para un supuesto idéntico al que ahora nos ocupa (indemnización por cese de relación laboral, no declarada por el perceptor), señalando los siguiente (el subrayado se incorpora en la presente resolución):

"UNDÉCIMO.- Como última pretensión, en la demanda se sostiene que en la liquidación, por aplicación del art. 99.5 LIRPF, se debió minorar la cuota en el importe de las retenciones que B, S.A. debería haber practicado al Sr. ... sobre la indemnización percibida que la Administración consideró sujeta y no exenta del IRPF. ...

DUODÉCIMO.- Para dar respuesta a esta alegación hemos de partir del tenor literal del art. 99 de la LIRPF, que en lo que aquí interesa, es el siguiente: <<...>>

Al efecto hemos de recordar que las STS de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005) y 02/12/2010 (rec. cas. unif.doctrina), señalan en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 que «El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras las la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar».

Por lo demás, así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTS de 17 de abril de 2017, RC 785/2016 y de 19 de julio de 2017, RC 2565/2016) que rectamente entendidas, impiden el derecho del perceptor de unas rentas, como aquí ocurre, a deducir la retención que debiera haberle sido practicada por el pagador, pues ese derecho hay que situarlo al tiempo que formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que, como en el presente caso acontece, fue seguido por la Administración tributaria.

En definitiva, a nuestro juicio, el art. 99.5 LIRPF, requiere que: i) el sujeto pasivo haya declarado el rendimiento íntegramente percibido en modo tal que esté sujeto a retención; ii) que el retenedor no haya practicado la retención en el modo procedente; iii) que la omisión de la retención que debió practicar sea imputable al pagador.

Pues bien, en el presente supuesto, el perceptor de la renta declaró el rendimiento percibido como parcialmente exento y, en consecuencia, no sujeto a retención en la cuantía exenta. Fue la recalificación jurídica del rendimiento efectuada en el procedimiento de inspección lo que determinó la improcedencia de la exención declarada y, consecuentemente, la sujeción a la obligación de retener.

De manera que no concurría el primero de los presupuestos de aplicación de la facultad atribuida por el art. 99.5 LIRPF. Se trata de un precepto dirigido al perceptor del rendimiento ("el perceptor ... computará; "el perceptor deducirá") en el que se ordena cómo se realizará el cómputo y la deducción de las rentas que se declaran como sujetas a retención, si bien ésta no se habría realizado correctamente.

DECIMOTERCERO.- Somos conscientes de la línea jurisprudencial abierta en las SSTS de 25 de marzo de 2021 (cas. 8296/2019) y 31 de mayo de 2021 (cas. 5444/2019), pero entendemos que la doctrina sentada en ellas no es estrictamente aplicable al supuesto que aquí hemos de resolver.

Tal doctrina gira en torno a si la condición de socio o administrador de la entidad pagadora (obligada retener o a realizar ingresos a cuenta de retribuciones en especie) es, por sí sola y sin necesidad de prueba adicional, suficiente para enervar la regla general prevista en el art. 99.5 LIRPF, según la cual el perceptor de los rendimientos puede deducir las cantidades que debieron retenerse por el pagador. Esto es, si esa condición de socio o administrador conlleva o no que la falta de retención es también imputable al perceptor de las rentas o, dicho de otro modo, no es imputable a retenedor u obligado a ingresar a cuenta:

a) En la STS 25 de marzo de 2021 (cas. 8296/2019), el debate en la instancia giró en torno a si se había probado o no que la retención había sido efectivamente practicada. La STSJ impugnada en casación rechazó que existiera tal prueba, de modo que el debate en casación se centró en si, " no habiéndose acreditado la práctica de la retención o ingreso" (antecedente segundo, 2º STS), la condición de socio del perceptor de las rentas implicaba o no que la falta de retención fuese imputable a la entidad pagadora (se entiende que por concurrir a ello el propio socio).

Pero la calificación del rendimiento como sujeto o no a retención no estaba en cuestión a la vista de su declaración por el sujeto pasivo.

b) En la 31 de mayo de 2021 (cas. 5444/2019), la controversia se centró en si los pagos a cuenta que debió realizar el pagador sobre rentas en especie imputadas al sujeto pasivo por su condición de administrador de la entidad, son o no deducibles en el IRPF del administrador social debido a que, como consecuencia de ostentar esta condición, la falta de retención no sería imputable a la entidad. La STS resuelve que "la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva al retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso", pero que en el concretamente contemplado, la condición de partícipe del 50% del capital y administrador solidario podría, en su caso, dar lugar a la derivación de responsabilidad, pero no a enervar la posibilidad de deducir las cantidades que debieron retenerse por el pagador. O lo que es lo mismo, que la condición de administrador del perceptor de las rentas no le hace a él responsable de la falta de retención, responsabilidad que sigue recayendo en la entidad por tener diferente personalidad jurídica.

Nuevamente la calificación de las rentas imputadas está fuera del debate desde el fundamento jurídico primero de la STS: "Lo primero que hemos de aclarar es que la controversia no gira ya sobre la imputación o no de determinadas rentas en especie. Tampoco debemos abordar, en el presente recurso, si procede o no procede imputar una determinada cantidad en concepto de ingreso a cuenta...". Y tampoco puede pasarse por alto el peso que en la resolución tiene la constatación de que las rentas en especie (gastos de la sociedad por cuenta del administrador) fueran descubiertas en las actuaciones practicadas con la entidad, pero no regularizadas en el seno de las actuaciones de inspección seguidas con ella pese poderse hacer. Así se deduce de la propia STS cuando señala que "la Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible «una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación» (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018)".

DECIMOCUARTO.- En el asunto sometido a nuestra consideración, nuestra decisión no se sustenta en la imputación de la falta de retención a B, SA y al perceptor de las rentas de modo concurrente (aunque sí lo hiciera la Inspección y el TEAC), sino únicamente en que éste no declaró los rendimientos como sujetos a retención, y, consecuentemente no pudo deducirse unas retenciones no practicadas sobre unas rentas que declaró como no sujetas a retención.

Cuestión distinta sería que no se hubiera acreditado que el obligado a retener no ingresó las retenciones (prueba que la Administración está obligada a realizar), con el consiguiente riesgo de que la Administración cobrase las retenciones dos veces, una del pagador y otra del perceptor de las rentas en su impuesto personal. Pero en estos casos, la imposibilidad (que no mera posibilidad) de que la Administración no exija las cantidades debidas retener al perceptor de las rentas sujetas a retención, no derivaría de la aplicación del art. 99.5 LGT, sino de la doctrina la doctrina de la prohibición de un enriquecimiento injusto por parte de la Administración elaborada por el Tribunal Supremo para este tipo de situaciones" (el subrayado se incorpora en la presente resolución). En el mismo sentido puede citarse la sentencia de la misma Sala de la Audiencia Nacional de fecha 23 de febrero de 2022 (recurso 378/2019).

#### **Décimo cuarto.**

Por último, manifiesta el reclamante que la Inspección denegó su solicitud de ampliación del plazo para la presentación de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta, invocándose que de concederse se excedería el plazo máximo de duración de las actuaciones, lo que determinó que esta parte no pudo ejercer plenamente su derecho a defensa al no haber podido aportar determinada documentación de XZ que resultaba relevante para el caso.

Valga anticipar lo infundado de la pretensión del reclamante, bastando recordar la discrecionalidad de la que dispone la Administración para el otorgamiento de plazos superiores a los preceptivos, en los términos que se recogen en el artículo 32.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, según el cual:

"La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados".

En cualquier caso, adviértase que la supuesta indefensión que dice el reclamante habersele causado por no ampliarse el plazo de presentación de alegaciones, al no haber podido aportar en plazo determinada documentación, no ha tenido posterior reflejo en su actuación, pues no aportó posteriormente la supuesta documentación a la Inspección, ni antes de dictarse el acuerdo de liquidación aquí impugnado ni en un eventual y posterior recurso de reposición, ni lo ha hecho años después ante este Tribunal.

#### **Décimo quinto.**

Procede a continuación entrar a examinar la procedencia de la sanción pecuniaria de 207.271,12 euros impuesta por la Inspección, debiendo de recordar que ésta trae causa de la actuación del sujeto pasivo consistente en declarar exenta del IRPF la indemnización de 1.027.086,48 euros percibida de la pagadora por causa de despido.

Precisado lo anterior, cumple recordar que la actuación del interesado, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2012, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Ahora bien, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

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

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), tras citar la redacción del artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, concluía que:

"no es difícil advertir que el legislador tributario de 1985 ha procedido a adaptar el tenor de este precepto a la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. (...) Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término [voluntarias] por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. (...) El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto, técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente".

La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ahonda en los extremos citados. Así, en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003), con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal, se dice en relación al caso allí analizado que:

"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T ., y, en particular, de la prevista en la letra d)

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

Aunando estos y otros pronunciamientos previos, el Tribunal Supremo concluye en su reciente sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]" (el subrayado es de este Tribunal).

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su sentencia de 6 de junio de 2008, que:

"en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad" (el subrayado es de este Tribunal).

Y, al plantear la cuestión objeto de debate, insiste en su pronunciamiento de 12 de julio de 2010 que:

"La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada" (el subrayado es de este Tribunal).

Vista la resolución sancionadora dictada por la Administración tributaria, la misma reproduce como Antecedentes de Hecho la práctica totalidad de aquel previo acuerdo de liquidación, y tras una argumentación teórica acerca de la culpa y el dolo, agota el análisis de la concurrencia de infracción tributaria en la actuación del sujeto pasivo en el epígrafe "Aplicación al caso concreto", con el siguiente razonamiento:

"La conducta del obligado tributario debe considerarse necesariamente culpable por cuanto no declaró parte de la indemnización percibida de XZ SA ..., por considerarla exenta indebidamente. La omisión de dicha obligación ha determinado el incumplimiento de su obligación de declaración e ingreso de la cuota correspondiente del impuesto.

D. Axy fue miembro del consejo de administración de la entidad XQ SA Grupo X durante el periodo comprendido entre el 8 de julio de 1996 y el 24 de octubre de 2001, fecha de la disolución de la sociedad, por ello a

la indemnización correspondiente a dicho periodo en el que hubo un vínculo de naturaleza mercantil y no laboral con la empresa, no le corresponde la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF.

Durante dicho periodo el obligado era plenamente consciente de su condición de alto directivo y de su condición de miembro del consejo de administración con las competencias para el ejercicio de funciones inherentes al cargo de administrador social como pone de manifiesto, entre otros, las escrituras, y demás documentación incorporada al expediente.

Tampoco resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF a la cuantía de la indemnización por despido correspondiente a su vínculo con las distintas entidades del Grupo X en el periodo comprendido entre el 30 de junio de 2006 y el 3 de julio de 2012 dada su condición de alto directivo con las facultades y responsabilidades ya señaladas, sin perjuicio de que pudiera corresponderle una reducción sobre su importe. El obligado tributario era plenamente consciente de su condición en la dirección de la empresa con objetivos propios y poderes otorgados directamente por el Administrador único, y sujeto por tanto en su ejercicio exclusivamente a sus instrucciones.

D. Axy, en su declaración de IRPF de 2012, se limitó a consignar los datos facilitados por la empresa sin que conste que por su parte no sólo que no se efectuara actuación alguna tendente a valorar si la citada entidad calificó o no a efectos tributarios de forma adecuada la indemnización por despido satisfecha, sino que suscribió en su declaración la calificación efectuada por el pagador. Todo ello cuando era plenamente consciente de su condición en un plano superior del resto de los empleados (incluso de la necesidad de su firma para que la entidad pudiera efectuar actos inherentes a la titularidad jurídica tales como apoderamientos, transformaciones societarias, etc, mientras concurrió dicha circunstancia con su condición de miembro del consejo de administración).

El obligado tributario aplicó en su declaración una exención, un beneficio fiscal de forma indebida, según se deduce de los hechos y fundamentos expuestos anteriormente, resultando que su conducta no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables por cuanto dejó exenta la totalidad de la indemnización percibida pese a que era conocedor de su posición en la directiva de la citada empresa, condición respecto de la que la norma tributaria expuesta anteriormente prevé de forma clara la no aplicación de la citada exención respecto de las cuantías correspondientes. Así el obligado optó en su declaración por "la interpretación" más favorable a sus intereses, la de considerarla exenta y así no tributar en modo alguno por dicha cuantía.

En efecto, el bloque normativo, que ha de aplicarse de forma global, define de manera precisa los requisitos esenciales que han de verificarse para que pueda aplicarse la exención de la indemnización percibida por la extinción del vínculo laboral en aquellos obligados que ostentan tanto la condición de alto directivo como cuando el vínculo tiene una naturaleza mercantil, requisitos estos que además estaban consolidados por la jurisprudencia que resulta aplicable y por ende pública en el momento en el que el obligado presenta su declaración.

La condición de D. Axy de alto directivo y de miembro del consejo de administración de las entidades pertenecientes al Grupo X en los años y entidades que ya han sido especificados, le excluye de la aplicación de la referida exención, la no cumplir los requisitos previstos en la normativa fiscal.

Incurrió el obligado tributario en culpabilidad por cuanto, debiendo ser conocedor de la naturaleza mercantil de su relación de empleo, de la improcedencia de la aplicación de la exención a tales condiciones, presenta una declaración que no puede considerarse veraz ni completa ni amparada en una interpretación razonable de la norma atendiendo a los hechos y fundamentos descritos anteriormente. Lo mismo cabe predicar de la aplicación de la exención, en su condición, también conocida, de alto directivo de la entidad, integrando en su declaración un importe inferior al que corresponde.

Además, el obligado conocedor de las circunstancias y del ingreso percibido y de su sometimiento a gravamen presentó una declaración incorrecta aplicando de forma improcedente una exención, lo cual ocasiona la ausencia de ingreso de la cuota tributaria procedente, cuya cuantía resulta ser considerablemente elevada en este caso".

De inicio se advierte el más absoluto silencio de la resolución sancionadora respecto de la parte de la indemnización que se corresponde con el periodo de 1984 a 1996, que ha considerado la Inspección no exenta del IRPF y cuya cuota tributaria correspondiente se ha tenido en cuenta como base de cálculo de la sanción impuesta. La se periodo temporal de 1984 a 1996, debidamente analizado en el seno del acuerdo de liquidación del que trae causa la resolución sancionadora, no ha sido merecedor de análisis alguno en lo que hace a la concurrencia del elemento subjetivo del tipo en la actuación del contribuyente, razón ésta que por sí sola impone la anulación de la resolución sancionadora impugnada en lo que hace a la parte de multa correspondiente a la cuota tributaria dejada de ingresar en lo que hace a la parte de la indemnización referida a aquel periodo de 1984 a 1996.

Idénticas conclusiones cabe extraer de la reducción del art. 18.2 no considerada por la Inspección respecto a aquellos 81.628,93 euros brutos percibidos por el contribuyente en concepto de "exceso de indemnización", regularizada por la Inspección en aquel acuerdo de liquidación y de la que nada se dice en la posterior resolución sancionadora.

Por lo que hace a los otros dos periodos respecto de los que la correspondiente indemnización se consideró no exenta del IRPF e igualmente trae causa de la presente sanción (de 1996 a 2001 y de 2006 a 2012), al margen

de consideraciones acerca de la procedencia de la regularización, se dice en la resolución sancionadora respecto del primer periodo de 1996 a 2001 que, "Durante dicho periodo el obligado era plenamente consciente de su condición de alto directivo y de su condición de miembro del consejo de administración", cuando ya se ha argumentado en la presente resolución que nada se dice en las actuaciones acerca de la relación laboral especial de alta dirección previa a 2006, mezclando la Inspección las conclusiones del análisis de aquella relación como de alta dirección en el periodo 2006 a 2012, con el previo periodo de 1996 a 2001. Respecto de aquel otro periodo de 2006 a 2012, se sustenta la comisión de infracción tributaria en que "El obligado tributario era plenamente consciente de su condición en la dirección de la empresa con objetivos propios y poderes otorgados directamente por el Administrador único, y sujeto por tanto en su ejercicio exclusivamente a sus instrucciones".

Lo erróneo de analizar la eventual culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo en lo que hace al tratamiento fiscal de la indemnización correspondiente al periodo 1996 a 2001, trayendo a ese periodo anterior las conclusiones de la relación laboral de un periodo posterior (2006 a 2012), no pueden llevar más que a la estimación de la reclamación en este punto, toda vez que se estaría juzgando la actuación del sujeto pasivo en lo que hace a la relación existente en ese periodo de tiempo concreto, trayendo al caso posteriores circunstancias que se dan sin más como concurrentes.

Similares conclusiones deben extraerse del último de los periodos a analizar, esto es, del tratamiento fiscal de la parte de la indemnización correspondiente al periodo 2006 a 2012 y la actuación del contribuyente a este respecto, toda vez que la Inspección sostiene exclusivamente la culpabilidad del sujeto pasivo en la afirmación de que éste "era plenamente consciente de su condición en la dirección de la empresa con objetivos propios y poderes otorgados directamente por el Administrador único, y sujeto por tanto en su ejercicio exclusivamente a sus instrucciones", sin mayor análisis de los hechos y circunstancias concurrentes así como valoración de las pruebas obrantes en las actuaciones, lo que a juicio de este Tribunal resulta un defecto de motivación o acreditación de la culpabilidad que debe llevar a la estimación de la reclamación.

#### **Décimo sexto.**

En síntesis, de acuerdo con las argumentaciones y conclusiones recogidas en los anteriores Fundamentos, procede:

\* ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación RG.219/2019, confirmando el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección en lo que hace al tratamiento fiscal de la indemnización percibida por el sujeto pasivo, a excepción de la parte de la misma que se corresponde al periodo de 30 de junio de 2006 al 3 de julio de 2012, en la que deberá estarse a una exención en el IRPF en cuantía de "20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades", según se ha argumentado en el Fundamento Décimo Primero, lo que impone anular el acuerdo de liquidación impugnado para que se sustituya por otro en el que se atienda a la referida exención, y,

\* ESTIMAR la reclamación RG.1147/2019, procediendo la anulación del acuerdo sancionador impugnado de acuerdo con lo razonado en el anterior Fundamento de Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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