

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087515

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 3446/2019

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Modificación sustancial de las condiciones laborales: improcedencia de la exención. El caso que ahora nos ocupa supone la extinción del contrato laboral por la modificación sustancial de las condiciones laborales que redundan en perjuicio de la formación profesional del trabajador o menoscabo de su dignidad. Ésta es la concreta causa invocada por el propio interesado ante el Juzgado de lo Social en aquella demanda, y así fue aceptada por la empleadora en el correspondiente acto de conciliación previo al juicio.

La causa de extinción de los contratos laborales comunes u ordinarios por modificación sustancial de las condiciones de contratos que se regula en el art. 50 del RDLeg. 1/1995 (TRET), igualmente debe considerarse causa de extinción del contrato de alta dirección, que ahora nos ocupa.

Dicho esto, la normativa reguladora de las relaciones laborales especiales de alta dirección -RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección)- no establece cuantía alguna de la indemnización para estos casos, ni mínima ni máxima, ni con carácter subsidiario a la que pudieran haber pactado las partes, de ahí que siguiendo el razonamiento del Tribunal Supremo en sentencia, de 5 de noviembre de 2019, recurso nº 2727/2017 (NFJ075553), no procederá exención alguna en el IRPF en el presente caso.

Si el Tribunal Supremo consideró exenta aquella cuantía de 7 días de salario por año trabajado en los casos de desistimiento del empresario al ser ese el importe mínimo de la indemnización que le corresponde al empleado por así disponerlo expresamente el art. 11 del RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), y la Audiencia Nacional consideró exenta aquella cuantía de 20 días de salario por año trabajado en los casos de despido improcedente por así disponerlo expresamente el art. 11 del RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), con identidad de razón debe concluirse que al no establecerse en la normativa reguladora del contrato de alta dirección indemnización mínima alguna para el caso de extinción del contrato laboral de alta dirección por modificación sustancial de las condiciones de trabajo -art. 12 del RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección)-, no puede considerarse exención alguna en el IRPF para estos casos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 1, 2, 50 y 56.

RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1, 2, 4, 11, 12 y 15.

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

Constitución Española, art. 31.

Código Civil, art. 1.214.

RD 1514/2007 (PGC).

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 económico administrativa formulada contra el acuerdo dictado el 21 de mayo de 2019 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, por el que se dicta liquidación provisional por el concepto **RETENCIÓN / INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS DEL TRABAJO / PROFESIONAL IRPF**, correspondiente a los periodos mensuales de marzo de 2013 a diciembre de 2013.

Cuantía (liquidación correspondiente al periodo de octubre de 2013): 181.033,41 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, formalización del Acta **A02** nº ...**4** de fecha 24 de abril de 2018 y posterior acuerdo de rectificación de aquella propuesta de fecha 14 de mayo de 2019, por la referida Jefa Adjunta de la Oficina Técnica se dictó acuerdo en fecha 21 de mayo de 2019 por el que se practica liquidación provisional por el concepto **RETENCIÓN / INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS DEL TRABAJO / PROFESIONAL IRPF**, correspondiente a los periodos mensuales de marzo de 2013 a diciembre de 2013, de la que resultó una deuda tributaria global de 184.709,21 euros, de los que 150.632,00 euros se corresponden con la cuota y 34.077,21 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa de las retenciones no practicadas e ingresadas sobre la indemnización por despido satisfechas por la pagadora al Sr **Axy**, al no considerarse por la Inspección que dicha indemnización estuviera exenta del impuesto, toda vez que se sostiene que la relación laboral que unía al Sr Axy con la mercantil era especial de alta dirección (de acuerdo al conjunto de indicios que en cada caso enumera la Inspección).

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 22 de mayo de 2019.

Segundo.

Frente aquel acuerdo la representación de la mercantil formuló reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 21 de junio de 2019 (siéndole asignado el número de expediente **RG.3446/2019**), instando la puesta de manifiesto para la formulación de alegaciones.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente administrativo, por la representación de la actora se presentó escrito de alegaciones en fecha 23 de diciembre de 2019 que, en síntesis, resultan las siguientes:

* Existe un precedente en la propia empresa empleadora (Sr ..., entonces Director General Comercial), con similares poderes otorgados por la firma que en el caso que ahora nos ocupa, respecto del que tanto el Juzgado de lo Social núm. 13 de Barcelona, como posteriormente el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, han considerado la existencia de relación laboral ordinaria o común.

* Tras señalar las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección, se dice que no concurre el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa (no pudiendo considerarse como pruebas las meras manifestaciones del empleado en la demanda laboral interpuesta). Tampoco resulta acreditado que se ejercieran facultades con autonomía y plena responsabilidad, cuando, además, éstas se encuentran sometidas a la estrategia y directrices del Grupo **NP**. Las valoraciones y conclusiones de la Inspección se basan en meras conjeturas o criterios erróneos (párrafos extractados de la demanda laboral, la categoría laboral o grupo en el que se encontraba inmerso el Sr **Axy**, la memoria de las Cuentas Anuales de la mercantil donde se recoge un término de Alta Dirección no jurídico, la no aportación de contrato de trabajo, el organigrama de la empresa, los escasos poderes otorgados, la cuantía de las retribuciones o el perfil profesional que el Sr **Axy** publicó en redes sociales).

* Por último, para el caso de que se sostenga la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección, se invoca la aplicación al caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5/11/2019.

Se insta un pronunciamiento estimatorio que anule la liquidación impugnada, o, subsidiariamente, se reduzca el importe de ésta.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo dictado el 21 de mayo de 2019 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, por el que se dicta liquidación provisional por el concepto **RETENCIÓN / INGRESO A CUENTA**

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO / PROFESIONAL IRPF, correspondiente a los periodos mensuales de marzo de 2013 a diciembre de 2013.

Tercero.

El análisis de la cuestión debatida debe iniciarse remitiéndonos a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, donde, según su redacción originaria, se 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 por desistimiento del empresario, "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, atendiendo al tipo de relación laboral que lo unía con la sociedad y a la causa del cese de aquella relación laboral.

La resolución recurrida aprecia la existencia de relación laboral de alta dirección del Sr **Axy** con la empleadora, inicialmente como Director General de Salud y Servicios Técnicos y posteriormente (desde 2009) como Director General de Desarrollo Corporativo, no considerando exenta del IRPF cantidad alguna sobre la base de la jurisprudencia (ahora ya superada) que antes hemos aludido.

Cuarto.

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 definitorios 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 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...» ...

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).

Quinto.

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 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 empleador resulta conocedor de primera mano de las funciones que efectivamente ha desarrollado el empleado al servicio de la firma (por cuanto aquél se las encomendó), conoce las potestades o facultades de las que el empleado ha hecho uso en desarrollo de las funciones encomendadas (por cuanto aquél se las confirió o delimitó) y conoce obviamente la situación jerárquica de cada empleado 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 no disponga la mercantil de pruebas documentales pertinentes y extensas para acreditar tales hechos, más aún si atendemos a la fecha de incorporación del Sr **Axy** a la mercantil, en 1997, alargándose así la prestación de servicios durante más de 16 años.

Sexto.

En el presente caso la Inspección sostiene la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección del Sr **Axy** con la mercantil, sobre toda una serie de múltiples indicios que conducen a sostener aquella relación laboral especial de alta dirección.

Sobre la prueba indiciaria o de presunciones, dispone el 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).

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).

Séptimo.

En el presente caso, el Sr Axy se integró en la mercantil el 12 de agosto de 1997 como Director de Salud y Servicios Técnicos del Grupo. En mayo de 2009 la empleadora crea una nueva Dirección General, de Desarrollo Corporativo, pasando el Sr Axy a ocupar esa Dirección General (dejando el ejercicio de Director General de Salud y Servicios Técnicos que ejercía hasta ese momento). Además de lo anterior, en 2005 el Grupo amplía sus actividades para gestionar servicios públicos de atención sanitaria, creándose al efecto la mercantil TW SA (de la que el Grupo controla el 65% del capital), siendo nombrado el Sr Axy como Consejero Delegado, asumiendo además las funciones de Director Gerente.

En fecha 21 de mayo de 2013 formuló el contribuyente la correspondiente papeleta de conciliación previa y demanda judicial con "solicitud de extinción de la relación laboral por modificación sustancial de condiciones de trabajo que excede de los límites del artículo 39 del Estatuto de los Trabajadores y menoscaba mi dignidad". Argumenta el interesado en la misma que inició aquella relación laboral "mediante la concertación de contrato especial de alta dirección con fecha 12 de agosto de 1997, a tiempo completo e indefinido. ... Que, con posterioridad, ... tanto mi puesto de trabajo como mis funciones han sufrido un menoscabo continuo, hasta el punto de ostentar actualmente unas funciones completamente residuales y ni mucho menos acordes con un contrato de alta dirección". Se añade en tal demanda, que, "el pasado 25 de abril de 2013, en el Comité de Dirección, el Consejero Delegado ... anunció que a partir de ese momento XZ Servicios dejaría de estar incluida en la Dirección General de Desarrollo Corporativo, para integrarse en la Dirección General de Salud y, por tanto, quedando fuera ya del ámbito de mis funciones y responsabilidades ... Por lo tanto, desde ese anuncio, me mantengo en un puesto de Director General de Desarrollo Corporativo que solo es eso, simplemente el nombre, puesto que ya no dirijo absolutamente nada y el vacío de funciones es total y absoluto".

Consta extendida Acta de Conciliación Previa el ... por la Secretaría Judicial del Juzgado de lo Social número 14 de Barcelona, en el que se señala que la empleadora "reconoce la concurrencia de las causas alegadas en la demanda, ofrece al trabajador hacer efectiva la extinción de su relación laboral con efectos del 30 de septiembre de 2013. Asimismo ofrece en concepto de indemnización legal por despido improcedente, la suma de 535.000 euros netos, que serán abonados de la siguiente manera ... El trabajador acepta, declarando las partes que una vez percibidas las cantidades que se relacionan, quedará saldada y finiquitada la relación laboral mantenida ... con fecha de efectos 30 de septiembre de 2013".

Recogido lo anterior, véase que la Inspección enumera en el acuerdo aquí recurrido los siguientes indicios sobre los que sostiene el carácter especial de alta dirección de la relación laboral que unió al Sr Axy con la mercantil hasta su extinción en 2013:

* El Sr Axy se integró en la estructura de la mercantil, inicialmente como Director General de Salud y Servicios Técnicos y posteriormente como Director General de Desarrollo Corporativo, dependiendo en ambos casos directamente del Consejero Delegado (según organigrama aportado).

* El Sr Axy simultaneó aquellos cargos con el de Consejero Delegado y Director General de la filial TW SA, desde su creación en 2005 hasta el cese del Sr Axy en 2013.

* Pese a que el Sr Axy sostiene en aquella demanda judicial que "La relación laboral se inició mediante la concertación de contrato especial de alta dirección con fecha de efecto 12 de agosto de 1997, a tiempo completo e indefinido", la mercantil no ha aportado el referido contrato laboral pese a haberse requerido en reiteradas ocasiones. En la referida demanda, además de identificarse el inicial contrato de alta dirección, señala el Sr Axy las tareas o funciones a realizar en cumplimiento del mismo, identificándose con la "Definición de la estrategia y políticas de desarrollo de productos, ... - Definición de las políticas relativas a la gestión de siniestros ... - Supervisión y seguimiento de los resultados de los Ramos ... - Supervisión de la gestión y pago a proveedores. - Representación del Grupo QR en las relaciones institucionales sobre temas de Salud y resto de Ramos del Grupo. - Supervisión y control de provisiones técnicas de los Ramos que así lo requieran. - Dirección en materia de reaseguro", funciones

éstas que, como afirma el Sr Axy en aquella demanda, "se realizarían con plena autonomía, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de las personas o los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad".

* En la referida demanda afirma el Sr Axy que inicialmente la relación laboral fue especial de alta dirección, según contrato suscrito entre las partes, si bien posteriormente aquella relación pasó a ser ordinaria o común. No obstante, no existe indicio alguno que permita atisbar aquel cambio en la naturaleza de la relación laboral.

* El Convenio Colectivo de Trabajo de ámbito estatal del sector de la mediación en Seguros Privados de los años 2011 a 2015 excluye expresamente de su ámbito "Las personas que desempeñen funciones de alta dirección, conforme al Real Decreto 1382/85, de 1 de agosto, tales como miembros del consejo de administración, consejeros delegados, administradores, directores-gerentes, secretarios generales o puestos de similar nivel, a no ser que por las mismas se hubiere pactado con el empresario que el presente Convenio general les sea aplicable" (artículo 1. 3 a). Dentro de ámbito de la clasificación profesional (artículos 15 a 17) no hay ninguna referencia al Grupo 0 al que pertenece el Sr Axy.

* En el organigrama aportado por la mercantil se aprecia que dependen directamente del Consejero Delegado siete Direcciones Generales: Seguros Generales; Salud; Desarrollo Corporativo; Técnica; Organización y Sistemas; Financiera y Comercial.

* En la Memoria de las Cuentas Anuales de la mercantil de los ejercicios 2010 a 2012 se señala que la "categoría Grupo 0 Nivel 0 (Consejo y Alta Dirección) incluye un Consejero Delegado y siete Directores Generales", encuadrándose el Sr Axy en tal categoría. La plantilla que funcional y orgánicamente tiene asignada el Sr Axy asciende a unos 1.200 empleados, contando los correspondientes a la mercantil TW.

* En las redes sociales el Sr Axy alude a su desempeño en XZ como "Director General".

* En escritura pública de fecha 16 de julio de 1998 constan otorgados por la mercantil amplios poderes en favor del Sr Axy, de acuerdo con los cuales el interesado podrá realizar operaciones financieras en entidades bancarias (gestión de cuentas corrientes, de inversión, de crédito, de depósito y demás operaciones financieras); llevar a cabo operaciones de gestión económica (pagos y cobro, firma de recibos, facturas; libramiento y endoso de cheques y efectos comerciales); representar a la sociedad ante organismos públicos y entidades privadas; transigir, comprometer, convenir, aprobar las liquidaciones y acuerdos necesarios o convenientes; concurrir a subastas, concursos, adjudicaciones y licitaciones, sean públicas o privadas, cualquiera que sea el objeto y naturaleza del contrato; instar actas y demás documentos notariales, formular, aceptar y contestar notificaciones y requerimientos notariales; concertar y cancelar contratos de arrendamiento de servicios, así como convenios o acuerdos de colaboración, pudiendo autorizar o denegar el pago de cuantas cantidades pudieran adeudarse por estos conceptos; emitir y autorizar con su firma las pólizas de seguro, los apéndices y anexos a dichas pólizas y los recibos de primas a entregar a los asegurados; aprobar, modificar y sustituir las pólizas, bases técnicas, tarifas de primas vigentes, así como cualquier documentación técnica referente a los productos comercializados por la compañía. Tales amplios poderes constan revocados en escritura pública de 9 de octubre de 2013. Se dice que la limitación cuantitativa de 120.000 euros por operación a que están sujetas algunos de aquellos poderes, no es relevante a estos efectos (se citan pronunciamientos jurisdiccionales).

* Por lo que hace a la cuantía de las retribuciones que percibía el Sr Axy entre 2005 y 2012 (ejercicios anuales completos), sólo se veía superada por la retribución del Consejero Delegado, siendo por contra superior a la de los otros seis Directores Generales.

Octavo.

De inicio véase que a pesar de los reiterados requerimientos a la mercantil para que se aportara el contrato o contratos de trabajo firmados con el Sr Axy, la sociedad siempre ha eludido el requerimiento, no aportando el o los contratos de trabajo.

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 gran empresa, como lo es el Grupo XZ, contrate con vocación de continuidad y permanencia los servicios de empleados de alta dirección o cuanto menos con funciones directivas (Director General), 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.

Pero tal ausencia de aportación del contrato no responde a que no se hubiera formalizado el mismo, sino a la voluntad de la mercantil de que éste no figurara en el expediente administrativo. Así, véase que el Sr Axy afirmó en la demanda laboral formulada contra la mercantil, que:

"La relación laboral se inició mediante la concertación de contrato especial de alta dirección con fecha 12 de agosto de 1997, a tiempo completo e indefinido, con la Compañía QR SA (en adelante, QR). Tanto el proceso de selección como mi contratación y la asignación de funciones, se llevó a cabo por el que, desde entonces y hasta la fecha, ha sido siempre mi jefe, Don Cpq...

Que, al comienzo de mi relación laboral con QR, fui ontratado como Director General de Salud y de Servicios Técnicos del Grupo QR, debiendo realizar, según mi contrato de trabajo, las siguientes funciones:

<<Definición de la estrategia y políticas de desarrollo de productos, contratación y gestión del Ramo de Salud y, en su caso, de los ramos restantes con los que opera el Grupo QR.

Definición de las políticas relativas a la gestión de siniestros de los ramos antedichos.

Supervisión y seguimiento de los resultados de los Ramos precitados así como la implantación de medidas para mejorar la rentabilidad y competitividad de los productos.

Supervisión de la gestión y pago a proveedores.

Representación del Grupo QR en las relaciones institucionales sobre temas de Salud y resto de Ramos del Grupo.

Supervisión y control de provisiones técnicas de los Ramos que así lo requieran.

Dirección en materia de reaseguro>>.

Estas funciones, según especificaba el contrato, se realizarían con plena autonomía, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de las personas o los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad".

No estamos ante una apreciación o valoración subjetiva del demandante Sr Axy, sino ante un correlato de hechos o antecedentes, toda vez que con un alto nivel de detalle cita el Sr Axy la existencia de un "contrato especial de alta dirección", cita la fecha de su formalización, el 12 de agosto de 1997, cita la persona responsable que llevó a cabo el proceso de selección y que le contrató (Sr Cpq, quien resulta ser el Consejero Delegado de la mercantil), cita el cargo para el que fue contratado (Director de Salud y Servicios Técnicos del Grupo), enumera literalmente (entre comillas, con letra cursiva) las funciones que le fueron asignadas en aquel contrato, especificando el Sr Axy a continuación en aquella demanda que "Estas funciones, según especificaba el contrato, se realizarían con plena autonomía, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de las personas o los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad".

En Acto de conciliación previo al juicio, celebrado por las partes en fecha ... de 2013, ante la secretaria judicial del Juzgado de lo Social número 14 de Barcelona, se dice en la correspondiente Acta, que:

"La empresa XZ SOCIEDAD ANÓNIMA; reconociendo la concurrencia de las causas alegadas en la demanda, ofrece al trabajador hacer efectiva la extinción de su relación laboral con efectos del 30 de septiembre de 2013. ...

El trabajador acepta ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Vistos los hechos, no alberga dudas este Tribunal acerca de la formalización de aquel contrato de alta dirección de fecha 12 de agosto de 1997 que unía al Sr Axy con la mercantil, y que la estrategia procesal de la mercantil le llevó a no aportarlo a la Inspección pese a que fue reiteradamente requerido.

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), pronunciamiento éste que ya recoge el acuerdo impugnado, 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" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Obviamente ni la Inspección, ni este órgano revisor, disponen de aquel contrato de alta dirección que bien pudiera ofrecer luz acerca de la naturaleza de la relación laboral mantenida por el Sr Axy con la mercantil. Pero en esta tesitura, en ausencia de la aportación de aquel contrato, el silencio que guarda la mercantil a este respecto también debe ser interpretado; como ya sostuvo este Tribunal en un asunto en el que se discutía la residencia fiscal del sujeto pasivo, "en el ámbito del procedimiento inspector, cuando se trata de probar un hecho pueden resultar

elocuentes las pruebas o indicios no aportados por el interesado, que podían haberse obtenido fácilmente si su pretensión es cierta" (resolución RG.4756/2000, de 9 de febrero de 2001).

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).

En esta tesitura, son numerosos los indicios aportados por la Inspección que apuntan a la relación laboral especial de alta dirección que unía al Sr Axy con la mercantil.

De inicio, el propio contrato laboral de alta dirección suscrito por la mercantil con el Sr Axy en fecha 12 de agosto de 1997 (no aportado por la representación del sujeto pasivo a la Inspección pese a haber sido reiteradamente requerido), y la no aportación de ningún otro contrato o modificación del anterior, conduce a pensar que la relación laboral que unió a la mercantil con el Sr Axy desde su contratación en 1997 hasta la extinción de la misma en 2013, fue especial de alta dirección.

Pero los diferentes indicios aportados por la Inspección, valorados conjuntamente, permiten concluir la existencia de relación laboral especial de alta dirección, al concurrir en el caso aquellos criterios funcionales, objetivos y jerárquicos, definitorios de este tipo de relaciones laborales. Así, los propios cargos de Director General ejercidos por el Sr Axy desde 1997 hasta 2013 (inicialmente como Director General de Salud y Servicios Técnicos y posteriormente como Director General de Desarrollo Corporativo), con dependencia exclusiva del Consejero Delegado de la mercantil (de acuerdo con el organigrama aportado), pero véase que de entre los siete Directores Generales del Grupo, el Sr Axy resulta el mejor retribuido, de tal manera que el importe de sus retribuciones solo son superadas por las del Consejero Delegado. Además, no resulta baladí que en 2005, habiéndose creado en el Grupo la filial TW SA para asumir la gestión del servicio público de atención primaria del Área de Salud ... de la Comunidad ..., el Sr Axy es nombrado Consejero Delegado de la misma, asumiendo las funciones de Director General. Destaca la Inspección en el acuerdo recurrido, que "la plantilla que funcional y orgánicamente tiene asignada [el Sr Axy] asciende a unos 1.200 trabajadores".

Además, los poderes ejercitados por el sr Axy para el desarrollo de las funciones como máximo responsable de las Direcciones Generales de Salud y Servicios Técnicos, y de Desarrollo Corporativo, aparecen plasmadas en la escritura pública de fecha 16 de julio de 1998, poderes estos que no se revocan hasta el 9 de octubre de 2013, esto es, hasta que cesa aquella relación laboral. Sintetiza la Inspección en el acuerdo recurrido el amplio elenco de facultades conferidas por la mercantil al Sr Axy, y valga aquí reproducirlas para apreciar su amplitud e intensidad:

"En escritura pública de fecha 16 de julio de 1998 constan poderes otorgados, por la sociedad, a Sr. Axy ... De su contenido cabe destacar los siguientes:

- * Continuar en nombre de la sociedad cuentas corrientes a la vista, cuentas de ahorro, de inversión o de crédito, de depósito y demás operaciones financieras, en toda clase de Bancos, Sociedades e instituciones y entidades de crédito, (...), ingresando cantidades y retirándolas por medio de cheques, transferencias, giros nominativos o al portador.

- * Transigir, comprometer, convenir, aprobar las liquidaciones y acuerdos necesarios o convenientes, otorgando transacciones, compromisos, renunciaciones y acatamientos.

- * Efectuar pagos y cobros de cuantas cantidades adeude o se adeuden a la sociedad, en cualquier concepto, a persona natural o jurídica, al Estado, Hacienda Pública, Organismos y Corporaciones del Estado Comunidades Autónomas o Municipios, Bancos y Establecimientos de crédito, públicos y privados, Seguridad Social, firmando al efecto cartas de pago, recibos, facturas y libramientos y endosar o ceder cheques u otros efectos comerciales.

- * Comparecer y representar a la sociedad: - En los asuntos que interesen a la sociedad ante Organismos, dependencias, órganos y oficinas del Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Municipios, Notarías, Registros, empresas, particulares y sindicatos. - Ante Autoridades, Juzgados, Tribunales, Magistraturas, Servicios de mediación, conciliación y arbitraje, Fiscalías para ejercitar toda clase de derechos, acciones, excepciones y recursos en cualquier causa, proceso o procedimiento, en todo grado jurisdiccional e instancia. - Ante el Ministerio de Economía y Hacienda, Delegaciones, Subdelegaciones y Administraciones de Hacienda, Oficinas gestoras, liquidadoras, inspectoras o recaudadoras de cualquier tributo y percibir cuantos libramientos y demás cantidades que por cualquier concepto corresponda cobrar a la Sociedad, satisfacer impuestos y demás tributos, firmar declaraciones, autoliquidaciones e instancias e interponer y seguir toda clase de recursos y reclamaciones por todos sus trámites, otorgar cartas de pago y firmar recibos.

- * Concurrir a subastas, concursos, adjudicaciones y licitaciones, sean públicas o privadas, cualquiera que sea el objeto y naturaleza del contrato, pudiendo constituir y retirar fianzas. * Instar actas y demás documentos notariales, formular, aceptar y contestar notificaciones y requerimientos notariales.

- * Concertar y cancelar contratos de arrendamiento de servicios, así como convenios o acuerdos de colaboración, tanto con profesionales o con entidades privadas o públicas, pudiendo autorizar o denegar el pago de cuantas cantidades pudieran adeudarse por estos conceptos.

- * Emitir y autorizar con su firma las pólizas de seguro, los apéndices y anexos a dichas pólizas y los recibos de primas a entregar a los asegurados.

- * Aprobar, modificar y sustituir las pólizas, bases técnicas, tarifas de primas vigentes, así como cualquier documentación técnica referente a los productos comercializados por la compañía.

* No podrán ejercerse las facultades conferidas cuando tengan una cuantía superior a ciento veinte mil euros por operación, o en el caso de contratos, derechos y obligaciones de prestación o tracto continuo o sucesivo, cuando tengan un precio o unos honorarios superiores a ciento veinte mil euros por anualidad. Se excluye de esta limitación, los actos relativos a conciertos con las Administraciones Públicas o colectivos privados".

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 puedan admitirse como reparo que el ejercicio de algunas de aquellas facultades resulten limitados en su cuantía a operaciones inferiores a 120.000 euros, toda vez que estos casos tasados deben identificarse con las limitaciones a la "autonomía y plena responsabilidad" admitidas por la jurisprudencia, en tanto las mismas resultan ser impuestas por la titularidad de la empresa.

Cierto es que el propio Sr Axy afirmó en aquella demanda que sus funciones como Director General fueron mermando a partir de 2009, y que la rescisión de la relación laboral trae causa de la modificación sustancial de las condiciones laborales (invocadas por el Sr Axy y aceptadas por la empleadora en aquel acto de conciliación previo al juicio), pero lo cierto es que el Sr Axy siguió ostentando aquel cargo de Director General hasta el momento del cese, siguió percibiendo el mismo nivel retributivo hasta el momento del cese y siguió ostentando los poderes conferidos en su día hasta el momento del cese, de ahí que, sin mayores pruebas, no puede sostenerse que aquella modificación sustancial de las condiciones laborales supusiera la mutación de la relación laboral de alta dirección a común u ordinaria, y, menos aún, determinar a partir de qué fecha pudiera considerarse aquel supuesto cambio de naturaleza de la relación laboral.

Noveno.

En las Cuentas Anuales de 2010 a 2012 aparece encuadrado el Sr Axy en la "categoría Grupo 0 Nivel 0 (Consejo y Alta Dirección)", alegando la reclamante que la memoria de las Cuentas Anuales de la mercantil recoge un término de Alta Dirección no jurídico. A este respecto debe recordarse que el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General Contable establece con relación al contenido de la Memoria que debe acompañar a las Cuentas Anuales de las mercantiles, que, entre ésta, deberá incorporarse las "Operaciones con partes vinculadas" (apdo. 23 del Anexo correspondiente a los Modelos de Cuentas Anuales), recogiendo en los subapartados 2 y siguientes de aquel apartado que:

2. "La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b)

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos

anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración. ...".

Frente a ello, el RD 1382/1985 establece que "se considerará personal de alta dirección ...", o, "... En ausencia de pacto escrito, se entenderá que el empleado es personal de alta dirección cuando ..." (art. 1.2 y 4.1), por no citar otros.

Valga igualmente mostrar la opinión al respecto del colegio profesional de Censores Jurados de Cuentas de España, emitida en fecha 29 de mayo de 2009, Nota Técnica E26/2009, en la que, tras citar diferente normativa sectorial en la que aparece el término "personal de alta dirección" (Normas Internacionales de Contabilidad NIC-24, Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, Real Decreto 1382/1985, Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, Circular 4/2004 del Banco España, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y Orden EHA 3050/2004, sobre la información de las operaciones vinculadas que deben suministrar las sociedades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales), señala que:

"... Si bien la definición puede variar entre las distintas empresas, normalmente, se está identificando al personal de alta dirección como a los miembros del "Comité Ejecutivo" u órgano similar, entre los que podrían encontrarse:

- Director general
- Director financiero/de administración
- Director de operaciones
- Director comercial
- Director de recursos humanos
- Director de Marketing
- Etc.

Es importante que sea la propia empresa la que establezca claramente qué entiende por alta dirección. ...

Conclusiones

Sobre la base de las diferentes fuentes normativas encontradas que definen, directa o indirectamente, el concepto de "alta dirección", puede concluirse que, a los efectos de la elaboración de la memoria de las cuentas anuales preparadas de acuerdo con el nuevo PGC, las características básicas que definen al personal de alta dirección son, en general, las siguientes:

1. Ejercita funciones relativas a los objetivos generales de la Sociedad: Planifica, dirige y controla las actividades de la Sociedad, de forma directa o indirecta.

2. Lleva a cabo sus funciones con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas del titular/titulares jurídicos de la Sociedad o de los órganos superiores de gobierno y administración que representan a dichos titulares.

... Sería recomendable que los administradores de la Sociedad detallaran en la correspondiente nota de la memoria de las cuentas anuales su entendimiento conceptual de "personal de alta dirección" En todo caso, cuando la sociedad estime que no tiene "alta dirección" entre su personal, se recomienda indicar los motivos por los que ha llegado a esta conclusión y dónde se sitúa la responsabilidad de la toma de decisiones que afecten a las políticas económicas y estratégicas. En este caso, el auditor deberá evaluar si las circunstancias concretas del cliente le permiten alcanzar una conclusión positiva en relación con la razonabilidad de dicha estimación" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Vistas las normas sectoriales que analiza, el órgano colegiado experto en la materia de auditar Cuentas Anuales concluye estableciendo una delimitación del concepto de "personal de alta dirección" que se corresponde con las notas definitorias contenidas por el artículo 1.2 del RD 1382/1985, al tiempo que recomienda a sus asociados emitir parecer cuando la mercantil afirme en las Cuentas Anuales que no dispone de "personal de alta dirección". Así las cosas, constituye un indicio más que apunta en la dirección de la relación laboral que unía al Sr Axy con la mercantil como especial de alta dirección, la circunstancia de que en tales Cuentas Anuales se incluya al Sr Axy en la "categoría Grupo 0 Nivel 0 (Consejo y Alta Dirección)",

Décimo.

Invoca igualmente la reclamante que el Sr Axy no ejercía facultades con autonomía y plena responsabilidad, toda vez que su actuación estaba sometida a la estrategia y directrices del Grupo NP.

Resulta un hecho no controvertido que la mercantil está integrada en un grupo supranacional. En ese contexto, pretende la reclamante eludir las competencias y funciones ejercitadas por el Sr Axy como Director General de la mercantil, situando sus funciones como mero ejercicio de las directrices de otras empresas del Grupo.

Frente a ello debemos recordar que estamos analizando la relación laboral que unía a la mercantil XZ con el Sr Axy; es por ello que en el debate aquí planteado, la expresión "ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa" debe limitarse al ámbito definido por la sociedad XZ. Valga recordarse que, como recoge la ya citada SAN de 11 de octubre de 2016, con cita de la previa 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).

En el mismo sentido, insiste la Sala 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 ... del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral".

Visto lo anterior, estamos ante la calificación de la relación laboral que une al Sr Axy con XZ, y, como tal, debemos observar aquellas notas definitorias recogidas en el artículo 1.2 del RD1382/1985 con relación a esa mercantil respecto de la que se discute tal relación laboral, no respecto a terceras mercantiles, aún pertenecientes al Grupo internacional.

Resulta una obviedad recordar que en las organizaciones mercantiles complejas, formadas por diferentes sociedades integradas en un Grupo, las directrices o instrucciones de la Dirección del Grupo pueden transmitirse a todas las filiales, en tanto la titularidad de cada sociedad corresponde a las de nivel superior; ahora bien, recordemos también que el artículo 1.2 del RD 1382/1985 inicia su redacción recogiendo que "Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa,...", lo que sólo puede entenderse como "titularidad jurídica de XZ", no de la matriz del Grupo. No resulta ajustado a Derecho sostener que "la titularidad jurídica de la Empresa" a la que alude el referido artículo 1.2 resulte ser la que representa el Consejo de Administración de la matriz del Grupo. Como se acaba de recordar, no resulta impedimento para la concurrencia de relación especial de alta dirección que el empleado en cuestión se encuentre "se encontraba bajo la dirección de los responsables corporativos del Grupo y sometido a sus directrices" (SAN de 11 de octubre de 2016).

Sostener lo contrario conduciría a admitir que el Grupo NP constituye un "grupo de empresas a efectos laborales", y, a partir de ahí, incardinar el puesto de trabajo y funciones del Sr Axy no ya en la mercantil XZ, sino dentro de todo el conglomerado de mercantiles que conforman el Grupo NP. Ahora bien, el concepto "grupo de empresas en el ámbito laboral" ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, pudiendo situar su inicio en el la sentencia de 3 de mayo de 1990, advirtiendo de entrada que el mismo difiere del concepto de Grupo mercantil; como nos recuerda la Sala en su sentencia de 3 de noviembre de 2005 (recurso de casación 3400/04), "Es doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala de lo Social del Tribunal Supremo que el grupo de empresas a efectos laborales no es un concepto de extensión equivalente al grupo de sociedades del Derecho Mercantil". Institución propia del ámbito laboral, el "grupo de empresas a efectos laborales" resulta invocada en supuestos de responsabilidad solidaria de las empresas del grupo frente a los empleados, tramitación y aprobación de despidos colectivos, legitimados para negociar el Convenio Colectivo, duración de los servicios prestados a efectos de la cuantía de la indemnización por despido o responsabilidad en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, entre otros casos; resultando los requisitos para apreciar su concurrencia, propios y distintos de los contemplados en la normativa mercantil: funcionamiento unitario con prestación indistinta de trabajo, confusión patrimonial, unidad de caja, personalidad jurídica aparente; y abusiva dirección unitaria. En el presente caso, ni la reclamante ha afirmado que el Grupo NP constituye un "grupo de empresas a efectos laborales", ni obviamente resulta acreditado en el expediente que así pudiera ser.

Décimo primero.

Cuestiona la reclamante de forma aislada los diferentes indicios, invocando que de cada uno de ellos no puede extraerse la conclusión de que la naturaleza de la relación laboral era especial de alta dirección.

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 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, como Director General de la mercantil, inicialmente como Director General de Salud y Servicios Técnicos y posteriormente como Director General de Desarrollo Corporativo, al concurrir los elementos definitoria de aquélla, lo que lleva a ratificar en este extremo la regularización que aquí se enjuicia.

Décimo segundo.

Invoca la reclamante el precedente del director Comercial de la mercantil, Sr ..., despedido en 2007, quien dice que ostentaba similares poderes que el Sr Axy y respecto del cual tanto el Juzgado de lo Social núm. .. de Barcelona, como posteriormente el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, han considerado la existencia de relación laboral ordinaria o común.

Dicho alegato ya fue formulado ante la propia Inspección, quien en el acuerdo aquí impugnado rechaza el mismo, argumentando que:

"La sentencia del Juzgado de lo Social nº .. de Barcelona de ... alegada por el obligado tributario se pronuncia sobre el despido del Sr. ... al que XZ había imputado concurrencia desleal y violación del código de conducta que prohíbe la comisión de proveedores y tener participación en el sector sanitario o asegurador. Falla la improcedencia de tal despido a la vista de la insuficiencia y falta de pruebas de los hechos consignados en la carta de despido.

La sentencia en cuestión declara, efectivamente, el carácter ordinario de la relación laboral existente entre el Sr. ... y XZ, pero entre los hechos probados indica que "las partes suscribieron un contrato de trabajo temporal de medida de fomento de empleo el 15-02-1998 1988, con prórroga en Agosto de 1998 y posterior contrato indefinido el 16-09-1988 con aplicación del Estatuto de los Trabajadores, ordenanza laboral de Seguros y Convenio Colectivo del sector".

En el fundamento jurídico segundo se examina la alegación de XZ sobre el carácter especial de alta dirección de la relación con el Sr. ... argumentando la sentencia lo siguiente:

<<En primer lugar, debe hacerse constar, que la empresa alega por primera vez el carácter especial de su relación en el acto del Juicio, indica en ese acto a efectos del salario que el actor actuaba dentro del ámbito de la Alta Dirección; ...

En el presente asunto estamos ante un Director de la División de Ventas de la empresa (...) sin autonomía y sin plena responsabilidad (...)>>

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de ... desestima el recurso presentado por XZ y en su fundamento de derecho tercero (redactado en catalán y traducido por esta Oficina) viene a decir que la relación fáctica no ha sido modificada y que, atendiendo a los hechos probados, las funciones del Sr. ... concuerdan no solo con el contrato de trabajo de naturaleza ordinaria, sino también con la aplicación del Convenio Colectivo durante la prestación de servicios de manera que la recurrente actúa en contra de sus propios actos al mantener la naturaleza de la relación laboral especial.

Razona, a continuación, que queda probado que las decisiones que afectaban a su área debían contar con la aprobación del Comité de Dirección, del Director de Recursos Humanos, del Departamento técnico, según los temas y, en definitiva, del Consejero Delegado. ...

En cuanto al Convenio Colectivo, a diferencia de lo que expresa el obligado tributario, no es que la sentencia del Juzgado de lo Social esgrima que el hecho de que el Sr. ... estuviese ubicado en el grupo 0 sea causa excluyente de la aplicación del régimen de personal de alta dirección, sino que la sentencia considera probado que el contrato del Sr. ... estaba sometido al Estatuto de los Trabajadores y al Convenio Colectivo del sector".

De inicio valga advertir que nos enfrentamos a una cuestión probatoria, cual es la de atender a la naturaleza de la relación laboral que unía al Sr Axy frente a la mercantil, de ahí que sin mayor conocimiento de la situación laboral de aquel "Director Comercial o Director de División de Ventas" (como se denomina en la sentencia invocada)

que la inferida de las sentencias, difícilmente puede pretenderse extender las conclusiones de lo allí fallado por los Tribunales de justicia al caso aquí analizado.

Ahora bien, al margen de lo anterior, véase que las sentencias de aquel caso que aquí se invocan evidencian enormes diferencias con el caso que ahora nos ocupa.

Véase que en aquel caso el propio Juzgado achaca a la mercantil que en tanto ha sostenido desde el inicio de la prestación de los servicios por el Sr ... el carácter de la relación laboral como común u ordinaria, incluso al tiempo de comunicarle la carta de despido, no es hasta el acto del juicio en el que pasa a sostener que la relación laboral es especial de alta dirección, señalándose, que, "reconociéndose por ella [la mercantil XZ] el carácter común de la relación laboral durante toda la prestación de servicios del actor, en la carta de despido y en el acto de conciliación por la parte demandada". Más aún, se añade en la sentencia de ...del Juzgado de lo Social número ... de Barcelona que, "sólo a raíz de la Auditoría firmada por B.G. redactada en 2008 (después del despido del actor) sobre el Plan de Auditoría planteado, se incluye al actor excepcionalmente como si de personal de Alta Dirección se tratara; es más no consta aportada por la empresa en su documentación, ni el contrato ni las nóminas, que sí han sido aportadas por el actor: consta suscrito contrato laboral ... no habiéndose suscrito por las partes contrato alguno de Alta dirección". Concluye el magistrado que, "del conjunto de la prueba practicada no consta que ejercitara más que una Dirección especializada, la División de Ventas, por lo que queda acreditado que la relación laboral que existía entre las partes era de carácter ordinario".

Igual actuación que en el presente caso, llevó entonces a la mercantil a no aportar el correspondiente contrato ante el Juzgado; no obstante, el contrato suscrito por el Sr ... con la mercantil al tiempo de incorporarse a la firma resultó ser de naturaleza ordinaria o común, en tanto que el contrato suscrito por el Sr Axy con XZ (no aportado por la mercantil, pese a haber sido reiteradamente requerido) responde al carácter de alta dirección a la vista de los muchas y precisas referencias que de él hace el Sr Axy en la demanda interpuesta.

La formalización de aquel contrato laboral como común u ordinario, y la ausencia de mayores pruebas, llevó al Juzgado de lo Social de Barcelona número ... a negar la, entonces, novedosa invocación por la mercantil de concurrencia de relación especial de alta dirección, de ahí que en modo alguno pueden considerarse extrapolables aquellas consecuencias jurídicas al caso ahora analizado.

Décimo tercero.

Ratificada la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección que unía a la mercantil con el Sr Axy, invoca subsidiariamente el reclamante la aplicación al caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5/11/2019.

Rememorando la jurisprudencia existente en esta materia con carácter previo al invocado pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019, véase que era reiterada la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal (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 (sentencia de 31 de enero de 2003, recurso de casación número 1105/1998):

"La Sala anticipa que no comparte ambos motivos casacionales por aplicación del principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación, pues existe doctrina reiterada y consolidada sobre esta cuestión

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

Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que ... no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan <<el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente>>, de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley Reguladora. ...".

Dicha jurisprudencia se modifica en la invocada 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 advertir que "hay razones fundadas para entender superado dicho criterio" anterior, se argumenta en la misma, tras remitirse el fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, que:

"A la luz de la a la luz de la doctrina sentada en 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), necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario 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, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Recordar que en la referida sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1197/2013), se argumenta que:

"La cuestión, pues, se reduce básicamente a interpretar si el artículo 11 del R.D. 1382/85 permite o no que las partes pacten la extinción "ad nutum" por voluntad unilateral del empresario sin derecho del trabajador a indemnización alguna.

Pues bien, a juicio de esta Sala Cuarta, la interpretación más lógica del art. 11.1, párrafo segundo del RD 1382/1985, en sí mismo considerado, es que no lo permite. El precepto en cuestión se compone de tres elementos normativos, que son los siguientes:

a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El altodirectivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..." b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la que pacten las partes: "... pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades".

Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto -como el del caso de autos- cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación".

Obsérvese que el caso analizado en aquella sentencia de 5 de noviembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso de casación 2727/2017) es el de "extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario".

Extiende la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional aquel criterio del Alto Tribunal al supuesto de "despidos improcedentes", sosteniendo en su sentencia de 21 de octubre de 2021 (recurso núm 684/2019), 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).

Pero en el presente caso no estamos ni ante la "extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario", ni ante la extinción por "despido improcedente".

El caso que ahora nos ocupa supone la extinción del contrato laboral por la modificación sustancial de las condiciones laborales que redundan en perjuicio de la formación profesional del trabajador o menoscabo de su dignidad. Ésta es la concreta causa invocada por el propio Sr Axy ante el Juzgado de lo Social en aquella demanda, y así fue aceptada por la empleadora en el correspondiente acto de conciliación previo al juicio.

Véase que dicha causa de extinción del contrato de trabajo de alta dirección debe considerarse comprendida en el artículo 12 del RD1385/1985, donde se regulan "Otras causas de extinción" del contrato laboral de alta dirección, estableciéndose que:

"Dejando a salvo las especialidades consignadas en los artículos anteriores esta relación laboral especial podrá extinguirse por las causas y mediante los procedimientos previstos en el Estatuto de los Trabajadores".

De ahí que la causa de extinción de los contratos laborales comunes u ordinarios por modificación sustancial de las condiciones de contratos que se regula en el art. 50 del Estatuto de los Trabajadores, igualmente debe considerarse causa de extinción del contrato de alta dirección, que ahora nos ocupa.

Retomando la eventual cuantía exenta de aquella indemnización por extinción del contrato de trabajo por modificación sustancial de las condiciones del contrato, véase que la normativa reguladora de las relaciones laborales especiales de alta dirección (RD 1382/1985) no establece cuantía alguna de la indemnización para estos casos, ni mínima ni máxima, ni con carácter subsidiario a la que pudieran haber pactado las partes, de ahí que siguiendo el razonamiento del Tribunal Supremo en la citada sentencia de 5 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2727/2017), no procederá exención alguna en el IRPF en el presente caso.

Si el Tribunal Supremo consideró exenta aquella cuantía de 7 días de salario por año trabajado en los casos de desistimiento del empresario al ser ese el importe mínimo de la indemnización que le corresponde al empleado por así disponerlo expresamente el artículo 11 del RD 1382/1985, y la Audiencia Nacional consideró exenta aquella cuantía de 20 días de salario por año trabajado en los casos de despido improcedente por así disponerlo expresamente el artículo 11 del RD 1382/1985, con identidad de razón debe concluirse que al no establecerse en la normativa reguladora del contrato de alta dirección indemnización mínima alguna para el caso de extinción del contrato laboral de alta dirección por modificación sustancial de las condiciones de trabajo (art. 12 del RD 1382/1985), no puede considerarse exención alguna en el IRPF para estos casos, lo que impone DESESTIMAR la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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