

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ090698

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1092/2023, de 25 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2334/2021

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.** *Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección.* El recurrente plantea la necesidad de interpretar el art. 18.2 Ley IRPF y las SSTJUE de 9 de julio de 2015, asunto C-229/14 (NSJ052067) y de 11 de noviembre de 2010, asunto C-232/09 (NSJ036943). Esta Sala considera procedente la aplicabilidad del art. 18.2 Ley IRPF, cuya rúbrica es la de porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, al caso debatido. El art. 18.2 Ley IRPF, ya transcrito, permite aplicar la reducción por rendimientos irregulares del 40 por 100 -más adelante reducida al 30 por 100- a toda clase de rendimientos del trabajo personal, entre los que se encuentran las retribuciones a los administradores. Lo que hace la Sala de instancia en su sentencia, para negar tal efecto reductor, es suponer que el cese del personal de alta dirección, por ser tal figura incompatible con un vínculo de naturaleza laboral, debe recalificarse, atendiendo a la función que desempeñan como administradores, que es mercantil, lo que obedece a la llamada teoría del vínculo. Debe destacarse que tal interpretación no afronta, en modo alguno, la interpretación del art. 18.2 Ley IRPF, puesto en relación con las fuentes o modalidades de los rendimientos del trabajo -concepto que en modo alguno queda relegado a las remuneraciones obtenidas en el seno de una relación laboral, lo que dejaría fuera -del art. 17.1 Ley IRPF, por ejemplo, las retribuciones satisfechas a los empleados o servidores públicos-. La Sala de instancia se contradice cuando, de una parte, niega la posible reducción del 40 por 100 de los rendimientos percibidos por los directivos mencionados, por ser de naturaleza mercantil su vínculo con la empresa -nexo que, sin explicarlo, deja fuera las indemnizaciones percibidas como consecuencia de su cese-; y, de otra, reconoce, al mismo tiempo, en su fundamento jurídico séptimo, la exención parcial, reveladora de que la relación se califica, en todo caso, como de naturaleza laboral, aun especial, incompatible con la primera consideración, pues nada puede ser y no ser al mismo tiempo. El tercer afectado por el cese de la relación laboral especial, extra muros del ámbito del proceso - pues vio reconocido su derecho en la vía revisora del TEAC- sí obtuvo la reducción del 40 por 100 en la propia regularización a la sociedad por las retenciones practicadas. La situación jurídica en estos casos es idéntica, excepto en la circunstancia de que uno de ellos no llegó a ser administrador social. Pero las indemnizaciones o cantidades percibidas obedecen a la misma causa, el periodo de generación es el mismo y los tres fueron, formalmente, personal de alta dirección. Es inexplicable, que quien queda fuera del ámbito objetivo del proceso, se beneficiara de la reducción del art. 18.2 Ley IRPF y los otros dos no, por la razón determinante de la condición de administradores de los otros dos, conclusión que desdeña abiertamente la letra y el espíritu del precepto, en relación con el 17.2 e) Ley IRPF. Fuera o no aplicable al caso la llamada teoría del vínculo (como si fuera un principio jurídico general y no una regla de atribución de jurisdicción), el derecho de los administradores no queda excluido de la ventaja del art. 18.2 Ley IRPF, pues son rendimientos íntegros del trabajo también. La Consulta DGT V2785/2016, de 21-06-2016 (NFC060547) es clara y rotunda al respecto. Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada. La Sala establece como doctrina que es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 Ley IRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores sociales con ocasión de su cese, cuando se cumpla el resto de requisitos exigidos en el precepto. Para determinar la posibilidad de la reducción expresada, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, ha de interpretarse el art. 18.2 Ley IRPF -que se trate de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el art. 17.2 a) Ley IRPF: que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente-. Los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al incluirse en el art. 17.2 e) Ley

IRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40 por 100 -luego 30 por 100- cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado. La denominada teoría del vínculo es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 Ley IRPF. [Vid., ATS, de 29 de junio de 2022, recurso n.º 2334/2021 (NFJ086857) y SAN de 18 de noviembre de 2020, recurso n.º 429/2017 (NFJ081803) que se casa y anula].

## PRECEPTOS:

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

## PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.092/2023

Fecha de sentencia: 25/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2334/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2334/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1092/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2334/2021, interpuesto por la procuradora doña María Jesús Mateo Herranz, en nombre y representación de la entidad mercantil DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTOS, S.A. (DIA), contra la sentencia de 18 de noviembre de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 429/2017. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 18 de noviembre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMANDO PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo nº 429/2017, interpuesto por la representación procesal de la mercantil "DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACIÓN, S.A.", contra la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 00/05319/2014 frente al Acuerdo de liquidación de 4 de septiembre de 2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y practicada por el concepto retención/ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente á los ejercicios 2009 a 2011; hacemos los siguiente pronunciamientos:

ANULAMOS PARCIALMENTE dicha resolución, así como la liquidación de la que trae causa, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico en cuanto al cálculo del importe de la retención.

DECLARAR que la indemnización satisfecha por cese abonada al personal de alta dirección y que ha motivado la regularización está exenta hasta el límite de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades.

Sin efectuar especial imposición en cuanto a las costas [...]."

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Mateo Herranz, en nombre y representación de DIA presentó escrito de preparación de recurso de casación el 10 de marzo de 2021. El Abogado del Estado presentó, por su parte, escrito de preparación de recurso de casación el 4 de marzo de 2021.

2. La Sala a quo tuvo por preparados los recursos de casación mediante auto de 16 de marzo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Mateo Herranz, en la citada representación, ha comparecido como recurrente y recurrida, el 27 de abril de 2021; y el

Abogado del Estado, en ambas condiciones, lo ha hecho el 5 de mayo de 2021, dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Mediante providencia de la Sección primera de esta Sala de 15 de diciembre de 2021, se inadmitieron los recursos de casación preparados por las representaciones procesales de DIA y de la Administración General del Estado. La primera de ambas promovió incidente de nulidad frente a la mencionada resolución, estimado por auto de 27 de abril de 2022, que declaró nula la providencia en lo relativo al recurso de casación preparado por DIA, a fin de que la propia Sección, con retroacción de lo actuado al momento anterior a su dictado, se pronunciara sobre si existe interés casacional objetivo en la cuestión planteada sobre la procedencia de aplicar la reducción por rendimientos irregulares del art. 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las retribuciones percibidas por consejeros con ocasión de su cese.

**3.** La representación de la mercantil DIA, única recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos: (i) el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); y (ii) las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( TJUE), de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09), "en la medida en que en ellas el referido Tribunal se ha pronunciado sobre la condición de trabajadores (y por tanto sobre la naturaleza laboral de su relación), en el contexto de la extinción de su relación con la compañía, de los miembros de los órganos de administración de las sociedades de capital cuando estos no participan en su capital, perciben un sueldo por el ejercicio de sus funciones, ejercen su actividad bajo la dirección, supervisión o control de otro órgano de la sociedad y pueden ser despedidos en cualquier momento" (sic).

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de junio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF , a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos en el precepto [...]"

**2.** La procuradora doña María Jesús Mateo Herranz, en la representación ya indicada, interpuso recurso de casación en escrito de 14 de septiembre de 2022, en el que se pretende lo siguiente :

"[...] que esa Sala establezca que la interpretación que procede efectuar del art. 18.2 LIRPF , en relación con el art. 17.2.e) del mismo texto legal es la de que es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares a las retribuciones percibidas, con ocasión de su despido, por altos directivos que también son consejeros, cuando se cumplen del resto de requisitos exigidos en el precepto.

Respecto de la pretensión que este parte deduce, la misma es que, en aplicación de la interpretación citada, esa Sala a la que hoy respetuosamente nos dirigimos anule la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional contra la que se dirige el presente recurso de casación, en cuanto que rechaza la aplicación de la citada reducción, y, consecuentemente, la liquidación y los demás actos administrativos de los que aquella trae causa [...]"

#### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó escrito de oposición al recurso de casación el 7 de diciembre de 2022, en que solicita:

"[...] En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas ( art. 93.1 LJCA ), en particular del art. 18.2 de la LIRPF , nuestra posición ya ha quedado expuesta: la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF no es aplicable a las retribuciones percibidas por los administradores (como los consejeros de administración) de sociedades mercantiles con ocasión de acordarse su cese por el solo hecho de que lleven ostentando el cargo más de dos años ni por el hecho de que en el pasado hubieran estado vinculados con la sociedad por una relación laboral de alta dirección. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de julio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos en el precepto.

### **Segundo.** Hechos relevantes para la decisión del recurso, fundamentos de la sentencia impugnada y postura de las partes.

Según el auto de admisión de 29 de junio de 2022, expresado auto, estos son los hechos relevantes, antecedentes del recurso de casación:

"[...]SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Con carácter previo a discernir si concurre el interés casacional en la cuestión planteada en el escrito, conviene tener en consideración los siguientes antecedentes fácticos:

1. El 28 de febrero de 2013 se inician actuaciones inspectoras a la mercantil DIA, por retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales en IRPF, periodos 2009 a 2011. La comunicación se le dirigió en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, como entidad dependiente del Grupo 153/04.

2. Se formalizó, el 24 de junio de 2014, acta de conformidad, motivada porque tres de los trabajadores -don Anselmo (Director Ejecutivo de Europa, excepto Francia y España), don Armando (Director de Servicios del Grupo DIA) y don Arturo (Director Ejecutivo de España)-, comenzaron el desempeño de su actividad bajo una relación laboral común, fueron posteriormente promocionados a puestos de alta dirección, por lo que estima procedente la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF, solo por la parte de las indemnizaciones por el tiempo en que prestaron servicios con relación laboral común, pero tras la promoción como altos directivos, analizándose las funciones desempeñadas por esos trabajadores, los amplios poderes otorgados, su posición en el organigrama de la empresa, las retribuciones percibidas y que los Sres. Armando y Arturo formaban parte del Consejo de Administración en el momento de su cese, considerándose que no concurría una relación laboral común compatible con dicho cargo.

3. Así y a la luz de esos indicios, se colige que la relación laboral pasó a ser de alta dirección a partir del 14 de julio de 2000 para los Sres. Armando y Anselmo, y a partir del 1 de enero de 2006 para el Sr. Arturo, produciéndose el cese de todos el 31 de julio de 2010. Para determinar el importe de la indemnización imputable al periodo como personal laboral común, se computan las retribuciones que percibieron antes de la promoción como altos directivos, que se actualizan con el IPC, considerándose exentos los importes así calculados. En cambio, se somete a retención el exceso, si bien con la particularidad de que para los Sres. Armando y Arturo se aplica el tipo de retención previsto IRPF para administradores y miembros de Consejos de Administración; y con relación al Sr. Anselmo se aplica la reducción del 40% del art. 18 de la Ley 35/2005 en la parte de la indemnización no exenta, lo que no se hace a los otros por ser retribuciones de administradores.

4. El 4 de septiembre de 2014 se dicta liquidación que confirma la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 1.011.441,63 euros, de los que 844.410,32 corresponden a cuota y 167.031,31 a intereses de demora.

5. Contra el acuerdo se dedujo reclamación ante el TEAC, por considerar exentas las indemnizaciones por la extinción de sus relaciones laborales comunes, ya que no concurren los requisitos para que la relación laboral pueda ser calificada de alta dirección. Al respecto efectúa alegaciones similares a las aducidas en la demanda de estos autos-, en las que se niega que concurren, en ambos trabajadores, los requisitos necesarios como para poder configurar una relación de alta dirección -funcional, jerárquico y objetivo dadas sus facultades y poderes-.

6. Por resolución de 11 de septiembre de 2017 se desestima la mencionada reclamación, deduciendo recurso nº 429/2017 ante la Audiencia Nacional, que por sentencia de 18 de noviembre de 2020 lo estimó parcialmente, declarando que la indemnización satisfecha a los Sres. Armando, Arturo y Anselmo por causa de su cese y correspondiente al segundo periodo contemplado tras la generación de la relación de carácter especial, está exenta de tributación hasta el límite de 7 días de salario por año de trabajo hasta 6 mensualidades, pues esta cuantía



reviste carácter obligatorio y constituye la indemnización mínima que hay obligación de satisfacer y confirmando que nos encontramos ante una relación especial de alta dirección.

#### Cuarto. Marco jurídico.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las sentencias del TJUE, de 9 de julio de 2015 ( asunto Balkaya, C-229/14 ) y de 11 de noviembre de 2010 ( asunto Danosa, C-232/09 ) [...]."

La sentencia es parcialmente estimatoria. Reconoce, a efectos de la retención, que el personal de alta dirección, por aplicación del estatuto de los trabajadores, tiene una indemnización por despido o cese, indisponible y mínima, de siete días de salario por año trabajado, según reconoce el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, en su artículo 11.1º, la cual queda exenta por razón de lo previsto en el art. 7.e) LIRPF de 2006, que la Inspección le había negado.

Así lo hemos dicho también, entre otras, en la STS de 4 de septiembre de 2020, recurso de casación nº 3278/2019 , según la cual en casos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, hay derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, esa cantidad 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.

Al mismo tiempo, considera la Audiencia Nacional que no procede la reducción del 40 por 100 por rendimientos irregulares, con el argumento de que la relación laboral, común o de alta dirección, queda embebida o absorbida, por la relación mercantil en caso de administradores o miembros del Consejo de Administración. Dice así la sentencia:

" [...] OCTAVO. El último motivo de la demanda se refiere exclusivamente a la retención practicada a los señores Armando y Arturo, miembros del Consejo de Administración, negándose la procedencia de aplicar la teoría del vínculo.

Mantiene la mercantil demandante que los trabajadores mencionados no ostentan verdaderamente funciones delegadas, por lo que les sería aplicable la reducción del 40% prevista en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, ello siempre en la parte de la indemnización no exenta y al igual que se hizo con el Sr. Anselmo. Justifica esta afirmación señalando que aquellos trabajadores, tras su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, continuaron realizando las mismas funciones que antes cuando estaban sujetos a un contrato laboral común -uno como Director de Producción y otro como Director Financiero-, cuyas funciones no son de ámbito general sino limitadas a sus correspondientes áreas de actuación, además de ser ejercidas en régimen de dependencia y ajenidad, manteniendo después, tras ese nombramiento, sus respectivas relaciones laborales comunes.

En principio, conforme a la teoría del vínculo, la relación laboral especial no puede coexistir con la relación mercantil, en tanto ésta absorbe a la anterior, lo que a su vez impediría aplicar la exención y la reducción del 40%. Sin embargo en el criterio de la parte demandante la coexistencia o compatibilidad de la citada relación laboral anterior junto a la de alta dirección no ha supuesto en nuestro caso que la primera haya quedado absorbida como consecuencia de la pertenencia al consejo de administración, lo que permitiría aplicar la reducción propugnada. Trata de amparar dicha coexistencia en el hecho de que esos dos trabajadores no ostentaban una posición especialmente preponderante -no son consejeros delegados o presidentes ejecutivos; tampoco directores generales, gerentes; y, en fin, no son administradores únicos, solidarios o mancomunados-, por lo que habría un predominio de la relación laboral común.

Pues bien, en relación a esta cuestión ha de significarse que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales ha sido reconocido en una jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo , entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13) -que recuerda lo dicho por otras , como la de 26 de diciembre 2007 (unificación de doctrina 652/06 ), 20 de noviembre de 2002 (unificación de doctrina 337/02 ), 16 de diciembre de 1991 ( casación 810/90 ), 22 de diciembre de 1994 ( casación 2889/93 )-. Y en la misma se señala que es " función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil"; si bien admite que los miembros del órgano de administración " puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios, no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección ".

También resultan ilustrativas, en este sentido, las sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas respectivamente en los recursos de casación para la unificación de doctrina números 1427/2010 y 1156/2009, a las que se hace referencia en la resolución del TEAC objeto de impugnación. Así, la de 2011 que se remite a la anterior, y en relación precisamente a la relación de un trabajador unido a la empresa por una relación especial de alta dirección que pasa a desempeñar un cargo societario como miembro del Consejo de Administración, se razona lo siguiente:

"Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (...) Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores.

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

Lo que se colige de esa jurisprudencia, en fin, es que el Tribunal Supremo admite la compatibilidad entre el desempeño simultáneo de los cargos de administrador con una relación laboral ordinaria, pero requiere que ésta tenga por objeto trabajos o funciones que puedan calificarse de "comunes u ordinarios" en los que sea clara la existencia de una relación de dependencia y que, a diferencia de las de "alta dirección", no se vean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador -teoría del vínculo, que excluye la dualidad de regímenes mercantil y laboral-, esto es, sólo en los casos de relaciones de trabajo en régimen de dependencia no calificables de alta dirección, sino comunes.

Volviendo al supuesto ahora enjuiciado, la descripción efectuada en precedentes fundamentos sobre las funciones desempeñadas por los Sres. Armando y Arturo con anterioridad a su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, en comparación con las que seguían realizando después, están muy lejos de poder ser calificadas como meramente comunes u ordinarias, ya que pueden también encajar perfectamente en el elenco de las atribuciones propias de la alta dirección.

Además y como pone de manifiesto la propia demandante, adviértase que conforme aquella jurisprudencia la inclusión o exclusión de la relación laboral no se produce propiamente en atención al contenido de la actividad desarrollada - que en algunos casos puede ser total o parcialmente coincidente-, sino en base a la naturaleza del vínculo; de tal suerte que si este vínculo consiste, por ejemplo, en una relación orgánica por integración en el órgano de administración de la empresa, la consecuencia es que la relación, al menos preponderante, será la de carácter mercantil y no la laboral. Esto es, la teoría del vínculo excluye la dualidad de los regímenes mercantil y laboral, y sólo cabe simultanear las condiciones de administrador y de trabajador común cuando se desempeñen labores "comunes" u "ordinarias", distintas de las de "alta dirección" y que no sean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador.

En este orden de cosas, repárese en el hecho de que la Administración, a los efectos de determinar la procedencia de aplicar o no la exención y/o reducción del impuesto, ha desglosado el periodo en que los trabajadores estuvieron sujetos a una relación laboral común del posterior en que fueron promocionados; particularmente, respecto a los dos trabajadores a los que se refiere este motivo, desde que fueron nombrados miembros del Consejo de Administración.

NOVENO. Por último, en cuanto a la invocación que se hace en la demanda de la jurisprudencia comunitaria contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya,

C229/14 ), cuya doctrina consiste básicamente en considerar que los miembros del consejo de administración que no participan en el capital y que perciben un sueldo han de ser considerados trabajadores a efectos del Derecho de la Unión, decir que la misma no afecta propiamente al tema que aquí nos ocupa, referido a la aplicación de unas determinadas exenciones y/o reducciones en el IRPF; razón por la que no cabe siquiera suscitar si procede plantear una cuestión prejudicial [...]".

Como puede observarse, la sentencia descansa de modo exclusivo, para negar la reducción por rendimiento irregular del art. 18.2 LIRPF a las cantidades satisfechas a los Sres. Armando y Arturo, en la llamada teoría del vínculo, a la que le otorga un valor absoluto -y poco motivado- en el orden fiscal, de suerte que, por razón de esa teoría, es incompatible el ejercicio del cargo de administrador social o miembro del Consejo de Administración con la posibilidad de una relación laboral de alta dirección. Así, cuando la jurisprudencia social permite tal compatibilidad o doble vínculo, lo es sólo respecto de las relaciones laborales comunes u ordinarias, no las calificadas como de alta dirección.

La sentencia impugnada, para negar, por tanto, la reducción del 40 por 100, por irregularidad, califica -o recalifica- la relación como mercantil -la condición de administrador absorbe y neutraliza la de trabajador-. Solo con ese argumento, niega la aplicación del art. 18.2 LIRPF, sin mencionar ni desarrollar argumento alguno en relación con su procedencia.

Veamos las normas aplicables al caso. El art. 18.2 LIRPF, en la redacción aplicable al periodo 2009 a 2011, señala, en sus dos primeros apartados:

" Artículo 18. *Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.*

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

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

La excepción a esa regla general, en el apartado segundo, se limita a los rendimientos íntegros previstos en el art. 17.2.a) LIRPF, caracterizados en general porque se perciben en forma de renta periódica, permite interpretar rectamente que supone la inclusión de los demás que no vienen citados. La exclusión solo puede entenderse como localizada en los rendimientos allí recogidos, no los demás (inclusionis unius, exclusionis alterius).

Entre los no excluidos explícitamente se encuentran los recogidos en el art. 17.2.e) LIRPF, citado en el auto de admisión entre las normas susceptibles, en principio, de ser interpretadas para dar respuesta al recurso de casación:

"[...] 2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

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

Tales retribuciones, con teoría del vínculo o sin ella, están bajo la posible aplicación objetiva de la norma de reducción de los rendimientos irregulares del art. 18.2, que sólo excluye, es de reiterar, los rendimientos íntegros previstos en el art. 17.2.a) LIRPF, no los demás, teniendo en cuenta, por tanto, que las retribuciones a los administradores son, a efectos legales, rendimientos íntegros del trabajo. Así, según el art. 17 LIRPF:

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

Se incluirán, en particular:

- a) Los sueldos y salarios.
- b) Las prestaciones por desempleo....

... 2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:...

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



La sociedad recurrente, en su escrito de interposición, afirma al respecto lo siguiente:

"[...]".I. Infracción del art. 18.2 LIRPF puesto en relación con los arts. 17.2.e) LIRPF y 3 C. civil, en la medida en que la Sentencia de instancia realiza una interpretación contraria a la literalidad de la norma, pues ésta no limita en ningún caso la aplicación de la reducción a los rendimientos del trabajo irregulares percibidos por administradores o consejeros de una entidad.

El art. 17.2.e) LIRPF considera que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo "las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración".

Por su parte, el artículo 18 LIRPF establecía (en la redacción vigente en 2010, periodo del despido de los Sres. Armando y Arturo y en el que se les satisfizo la indemnización cuya retención se encuentra en el origen de esta controversia) que, como regla general, los rendimientos del trabajo se computarían en su totalidad, salvo que les resultara de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refería el apartado 2 del mismo precepto.

Y el artículo 18.2 LIRPF disponía (en redacción aplicable *ratione temporis*) que correspondía "el 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo."

A la vista de los anteriores preceptos se desprende nítidamente que no existe ninguna limitación que impida aplicar la reducción del 40% a las cantidades percibidas por consejeros de una entidad y que no se condiciona la aplicación de la reducción al carácter exclusivamente laboral de las relaciones del perceptor con la entidad pagadora (es más, se permite la aplicación de la reducción a los rendimientos del art. 17.2.e) LIRPF que, por definición, y conforme a la tesis de la propia Sala de instancia, son supuestos en los que existirá una relación mercantil del consejero con la entidad).

La literalidad de la norma, como se ha visto, no puede ser más clara: todos los rendimientos del trabajo (entre los que se encuentran las retribuciones satisfechas a los consejeros o administradores de una entidad, por mandato expreso del art. 17.2.e) LIRPF) son susceptibles de reducirse en un 40%, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos por el art. 18.2 LIRPF (a saber: periodo de generación superior a dos años y no ser periódicos o recurrentes)...

... A la vista de lo anterior, le resulta a esta parte incuestionable la aplicabilidad de la reducción del 40% a las indemnizaciones satisfechas por mi representada a los Sres. Armando y Arturo y su consideración a la hora de determinar la base de cálculo a efectos de retenciones....

...Es más, es del interés de esta parte hacer constar que, con posterioridad a la incoación del acta y de la práctica del Acuerdo de liquidación que se encuentra en el origen de este recurso de casación, la tesis que patrocina la recurrente ha sido ya admitida por la propia Dirección General de Tributos, que en su resolución a la Consulta Vinculante V2785-16, de 21 de junio de 2016, expresamente se pronunció a favor de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF a un sistema retributivo diseñado para remunerar a los consejeros ejecutivos de la entidad consultante, consejeros que en la tesis de la Sentencia de instancia, mantenían un vínculo mercantil con la entidad pagadora del rendimiento. En particular, tal y como se describe en la referida consulta:

"la sociedad consultante tiene previsto implementar un nuevo sistema retributivo para los Consejeros Ejecutivos y, en su caso, un reducido número de directivos del grupo, consistente en el compromiso de entrega de acciones ordinarias de la consultante, o de su valor al tiempo que se determine en el Plan de Incentivos", siendo la cuestión que se plantea la de si es o no de aplicación la reducción del art. 18.2 LIRPF a dicho sistema retributivo. Y la respuesta de la Dirección General de Tributos no puede ser más clara: "en el presente caso, al tratarse de un rendimiento con un periodo de generación superior a 2 años (salvo los casos excepcionales en que la liquidación anticipada del incentivo se produjera antes de dicho plazo) e imputable a un único periodo impositivo (año 2024 o el año de entrega anticipada de las acciones en los casos excepcionales en que se liquide el incentivo) la reducción del 30 por ciento resultará aplicable al rendimiento del trabajo derivado de la entrega gratuita de acciones en que consiste el incentivo objeto de consulta".

Es decir, a juicio de la Dirección General de Tributos, la reducción es aplicable a rendimientos del trabajo percibidos por consejeros, sin que el hecho de que los perceptores formen parte del órgano de administración y tengan una relación mercantil con la entidad pagadora, limite o condicione en modo alguno la aplicación de la referida reducción. Esta tesis es, en nuestra opinión, la única ajustada a Derecho [...]."

Según el Abogado del Estado, que trata de refutar la argumentación expuesta de contrario, no solo resultaría que el Derecho de la Unión Europea no tiene nada que ver con este asunto, sino que se niega que las retribuciones a los administradores puedan formar parte del ámbito objetivo de la reducción prevista en el art. 18.2 LIRPF; además,

a mayor abundamiento, a su juicio, no se ha acreditado el cumplimiento de los restantes requisitos que exige el precepto.

### **Tercero.** Juicio de la Sala.

**1)** Esta Sala considera procedente la aplicabilidad del artículo 18.2 de la LIRPF, cuya rúbrica es la de porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, al caso debatido. El art. 18.2 LIRPF, ya transcrito, permite aplicar la reducción por rendimientos irregulares del 40 por 100 -más adelante reducida al 30 por 100- a toda clase de rendimientos del trabajo personal, entre los que se encuentran las retribuciones a los administradores.

**2)** Lo que hace la Sala de instancia en su sentencia, para negar tal efecto reductor, es suponer que el cese de los Sres. Armando y Arturo como personal de alta dirección, por ser tal figura incompatible con un vínculo de naturaleza laboral, debe recalificarse, atendiendo a la función que desempeñan como administradores, que es mercantil, lo que obedece a la llamada teoría del vínculo.

Debe destacarse que tal interpretación no afronta, en modo alguno, la interpretación del art. 18.2 LIRPF, puesto en relación con las fuentes o modalidades de los rendimientos del trabajo -concepto que en modo alguno queda relegado a las remuneraciones obtenidas en el seno de una relación laboral, lo que dejaría fuera -del art. 17.1 LIRPF, por ejemplo, las retribuciones satisfechas a los empleados o servidores públicos-. Así lo aclara, con toda nitidez, el propio artículo 17.1:

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

De todos modos, la Sala de instancia se contradice cuando, de una parte, niega la posible reducción del 40 por 100 de los rendimientos percibidos por los directivos mencionados, por ser de naturaleza mercantil su vínculo con la empresa -nexo que, sin explicarlo, deja fuera las indemnizaciones percibidas como consecuencia de su cese; y, de otra, reconoce, al mismo tiempo, en su fundamento jurídico séptimo, la exención parcial, reveladora de que la relación se califica, en todo caso, como de naturaleza laboral, aun especial, incompatible con la primera consideración, pues nada puede ser y no ser al mismo tiempo:

"[...] Así las cosas, procederá acoger este motivo de la demanda, lo que supone que deberá declararse que la indemnización satisfecha por la mercantil recurrente a los Sres. Armando, Arturo y Anselmo por causa de su cese y correspondiente al segundo periodo contemplado tras la generación de la relación de carácter especial, está exenta de tributación hasta el límite de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades, pues como se ha dicho esta cuantía reviste carácter 'obligatorio y constituye la indemnización mínima que hay obligación de satisfacer".

**3)** Además, el tercer afectado por el cese de la relación laboral especial, Sr. Anselmo, cuyo caso quedó extra muros del ámbito del proceso -pues vio reconocido su derecho en la vía revisora del TEAC- sí obtuvo la reducción del 40 por 100 en la propia regularización a DIA por las retenciones practicadas:

"... y con relación al Sr. Anselmo se aplica la reducción del 40% del art. 18 de la Ley 35/2005 en la parte de la indemnización no exenta, lo que no se hace a los otros por ser retribuciones de administradores".

**4)** La situación jurídica en los casos del Sr. Anselmo y los Sres. Armando y Arturo es idéntica, excepto en la circunstancia de que el primero no llegó a ser administrador social. Pero las indemnizaciones o cantidades percibidas obedecen a la misma causa, el periodo de generación es el mismo y los tres fueron, formalmente, personal de alta dirección. Es inexplicable, pues, que el primero, que queda fuera del ámbito objetivo del proceso, se beneficiara de la reducción del art. 18.2 LIRPF y los otros dos no, por la razón determinante de la condición de administradores de los otros dos, conclusión que desdeña abiertamente la letra y el espíritu del precepto, en relación con el 17.2.e).

**5)** Fuera o no aplicable al caso la llamada teoría del vínculo (como si fuera un principio jurídico general y no una regla de atribución de jurisdicción), el derecho de los administradores no queda excluido de la ventaja del art. 18.2 LIRPF, pues son rendimientos íntegros del trabajo también.

**6)** La contestación a la consulta indicada, de la Dirección General de Tributos -Consulta Vinculante V2785-16, de 21 de junio- es clara y rotunda al respecto, siendo así que, extrañamente, ni la Sala de instancia ni el Abogado

del Estado la tienen en cuenta, ni dicen nada al respecto, cuando la única variación de la norma interpretada por la DGT y la aquí aplicable, anterior en el tiempo, es que cambia el porcentaje de reducción del 40 al 30 por ciento, por lo que el criterio de la Administración consultiva, de lo más razonable, se descarta o desconoce sin el menor razonamiento al respecto.

7) Sobre la vulneración del Derecho de la Unión Europea, aunque constituya más bien un argumento meramente complementario, nos debemos remitir a nuestra sentencia de 27 de junio último, en el recurso de casación nº 6442/2021, en que se interpreta la jurisprudencia del TJUE plasmada en las sentencias de 9 de julio de 2015 (Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (Danosa, C-232/09). En ellas, el TJUE concluye que:

"...el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un miembro de un consejo de dirección de una sociedad de capital, que, a cambio de una retribución presta servicios a la sociedad que lo ha nombrado y de la que forma parte, que ejerce su actividad bajo la dirección o el control de otro órgano de la sociedad y que puede, en todo momento, ser destituido de sus funciones sin limitación alguna, cumple los requisitos para ser considerado "trabajador" en el sentido del Derecho de la Unión".

Dice así nuestra sentencia mencionada -en que, además, se examina la deducción en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones, como administradores, de los Sres. Armando y Arturo:

"[...] SÉPTIMO. *La alegada infracción del Derecho de la Unión Europea.*

En el recurso de casación se denuncia la infracción del Derecho de la UE sobre derechos de los trabajadores y la interpretación que de él realiza el TJUE en las sentencias de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14), de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09) y la más reciente de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21).

La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. Armando y Arturo con DIA era de alta dirección, por lo que, siendo ambos simultáneamente consejeros, debe entenderse que la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral por la condición de personal de alta dirección, todo ello en virtud de la teoría del vínculo.

Sin embargo, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración- sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.

En primer lugar, tenemos las sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09). En ellas, el TJUE concluye que:

"...el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un miembro de un consejo de dirección de una sociedad de capital, que, a cambio de una retribución presta servicios a la sociedad que lo ha nombrado y de la que forma parte, que ejerce su actividad bajo la dirección o el control de otro órgano de la sociedad y que puede, en todo momento, ser destituido de sus funciones sin limitación alguna, cumple los requisitos para ser considerado "trabajador" en el sentido del Derecho de la Unión".

Aun prescindiendo de tales datos, la sentencia que se examina se limita a afirmar, de forma lacónica, en el F.J. quinto que la doctrina contenida en las Sentencias del TJUE "...no responde al supuesto de autos". Sin embargo, no cabe tal aseveración apodíctica, que ignora el sentido y finalidad de la doctrina del TJUE invocada, puesto que su presupuesto de hecho es idéntico al del caso.

De hecho, la Audiencia Nacional, al rechazar dicha jurisprudencia del TJUE citada, la infringe frontalmente, siendo claro que, de haber atendido a su contenido, el sentido del fallo podría haber sido distinto, pues habría situado la discusión en el marco de la deducibilidad de las retribuciones de trabajadores.

Es más, las doctrinas sentadas en las sentencias Balkaya y Danosa ha sido refrendada con rotundidad en la reciente STJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) en la que se concluye por el Tribunal que la circunstancia de que una persona que ejerza la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, no permite por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado a efectos del Derecho de la UE.

Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa

concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.

La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.

Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada.

Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas.

Es cierto que la última de las sentencias del TJUE que se han invocado, dentro del contexto de las tres que se citan, se refiere a que, por el hecho de ser administrador, quien a su vez sea también trabajador por cuenta ajena no deja de serlo a efectos de la protección que brinda a estos el ordenamiento jurídico de la Unión Europea en los artículos 2, apartado 2, y 12, letras a) y c), de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/1794 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de octubre de 2015, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una jurisprudencia nacional según la cual una persona que ejerce, en virtud de un contrato de trabajo válido con arreglo al Derecho nacional, de forma acumulativa las funciones de director y de miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil no puede ser calificada de trabajador asalariado, en el sentido de dicha Directiva, y, por lo tanto, no puede disfrutar de las garantías previstas por esa Directiva.

Al respecto, hay una consideración que debemos reflejar: los perceptores de la remuneración sobre cuya deducibilidad se discrepa son dos trabajadores desde el principio de su relación con DIA, que luego, sin perder su condición, también eran administradores. Así lo afirma, sin polémica, el escrito de interposición del recurso. Desde esta perspectiva, no cabe afirmar que tengan un vínculo tal con la empresa que se pierda en ellos la nota de ajenez propia de la relación laboral.

Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia, que la Audiencia Nacional desdeña, es que, a los efectos del Derecho de la Unión, no cabe aceptar la teoría del vínculo (único). No pueden ser trabajadores a unos efectos y no serlo a otros.

Además, su remuneración tiene un componente evidentemente derivado de una prestación de servicios probada, efectiva y onerosa, ajena por completo al concepto de liberalidad [...]."

#### **Cuarto. Jurisprudencia que se establece.**

Como síntesis de todo lo razonado hasta ahora, procede declarar nuestra doctrina, en respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión:

1) Es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores sociales con ocasión de su cese, cuando se cumpla el resto de requisitos exigidos en el precepto.

2) Para determinar la posibilidad de la reducción expresada, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, ha de interpretarse el art. 18.2 LIRPF -que se trate de rendimientos íntegros distintos de los previstos

en el artículo 17.2 a): que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente-.

3) Los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40 por 100 -luego 30 por 100- cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado.

4) La denominada teoría del vínculo es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.

**Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la sociedad mercantil DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACIÓN, S.A., contra la sentencia de 18 de noviembre de 2020 dictada por la Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 429/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 429/2017, interpuesto por dicha sociedad contra la resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2017, que desestimó la reclamación formulada contra la liquidación de 4 de septiembre de 2014, sobre retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales del IRPF, periodos 2009 a 2011. Tales actos de revisión y liquidación se declaran nulos, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, siendo procedente el cálculo de las retenciones sobre el presupuesto del derecho a la reducción del 40 por 100 de los rendimientos satisfechos a los administradores a que se ha venido haciendo referencia.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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