

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091879

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 2059/2020

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Indemnización por cese. Administradores que también tienen relación laboral de alta dirección. Teoría del vínculo. Un doble argumento sostiene o fundamenta la regularización de la Inspección en lo que hace a los ceses de las relaciones laborales, a saber, la existencia de una relación laboral especial de alta dirección al tiempo del cese de la misma, y, alternativamente, la existencia de un pacto o acuerdo de las partes para que aquella relación laboral cesara.

Como es sabido, aun disponiendo el Estatuto de los Trabajadores que únicamente darán lugar a indemnización las causas de extinción del contrato de trabajo que proceden de la voluntad del empresario, la normativa tributaria quiere alejar toda duda al respecto, recogiendo de manera expresa, que, en ningún caso, resultarán exentas las indemnizaciones por despido o cese «establecida en virtud de convenio, pacto o contrato». Esto es, la exención en el IRPF únicamente alcanza a las cantidades percibidas en concepto de indemnización, por la pérdida forzada, obligada o impuesta del derecho al trabajo, no alcanzando a aquellos otros supuestos en los que dicho cese se produce en virtud de pactos de cualquier clase o naturaleza.

En este caso, resultan elocuentes los indicios apuntados por la Inspección, ya que a la edad cercana a los 71 años del contribuyente al tiempo de comunicarse aquel cese, se une el hecho no discutido de que renunció al 65% del importe de la que resultaba indemnización procedente de acuerdo con la normativa laboral, concurriendo además que era miembro del Consejo de Administración de la mercantil, y que en la misma fecha presentó al Consejo de Administración su renuncia a aquel cargo, debiéndose destacar que esa renuncia al cargo de Consejero Delegado es aceptada por el accionista único de la firma, «aprobando su gestión». Esto es, al tiempo que la mercantil imputa al contribuyente «una disminución notable en el rendimiento de su trabajo» como máximo responsable comercial de un área internacional, éste presenta su dimisión al Cargo de Consejero, dimisión que es aceptada, «aprobando su gestión» la propiedad de la mercantil; todo un contrasentido.

En esta tesitura sólo cabe ratificar el Acuerdo de liquidación en este punto y reafirmar la improcedencia de la exención en el IRPF de aquella indemnización ya que no solo no resulta acreditado que estemos ante una indemnización que «compensa la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención», sino que los indicios aportados por la Inspección acreditan la existencia de un acuerdo de las partes para rescindir la citada relación laboral.

No obstante, la Inspección añade subsidiariamente una distinta causa que igualmente imposibilitaría el acceso a la pretendida exención en el IRPF, cual es la que se califica como relación laboral especial de alta dirección del contribuyente con la mercantil, relación ésta que, además, en atención a la «teoría del vínculo», cede ante la relación mercantil que une al contribuyente con la sociedad en tanto miembro de su Consejo de Administración.

Pues bien, de inicio debe rechazarse que, sin mayor análisis que la sola invocación de la «teoría del vínculo», se sostenga que la relación laboral especial de alta dirección ceda ante la mercantil que une a los Administradores y/o miembros del Consejo de Administración con la sociedad, todo ello de acuerdo con la reciente jurisprudencia Tribunal Supremo -véase STS, de 2 de noviembre de 2023, recurso nº 3940/2022 (NFJ091306)-.

Luego, no cabiendo la mera invocación de la «teoría del vínculo» para negar la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección, se impondría analizar la eventual concurrencia de ésta en el presente caso y su incidencia en la tributación de la indemnización satisfecha por despido, debiéndose insistir que se trata de una argumentación subsidiaria toda vez que la existencia de un pacto o acuerdo para extinguir dicha relación laboral excluye de plano la exención invocada.

De este modo, el TEAC, acogiendo el criterio del Tribunal Supremo, modifica el criterio sentado en Resolución TEAC, de 23 de noviembre de 2021, RG 1471/2020 (NFJ084450), de modo que no basta con la mera existencia del vínculo mercantil para que, en atención a la prioridad de la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad, se prescindiera de la relación laboral de alta dirección y de la posible exención de parte de la indemnización recibida a la que ella pueda conducir. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.
RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 1, 2, 50, 52 y 54.
RD 1382/1985 (Regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1, 4, 9, 11 y 12.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 105 y 214.
Código Civil, art. 1.214.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Constitución Española, art. 31.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de 21 de febrero de 2020 de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el que se practica liquidación definitiva por el concepto RETENCIONES IRPF de los periodos mensuales de diciembre de 2013 a diciembre de 2014.

Cuantía (la mayor, referida al periodo de julio de 2014): 280.799,74 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº ... en fecha 24 de octubre de 2019, por la Inspección se dictó acuerdo en fecha 21 de febrero de 2020 por el que se practica liquidación provisional por el concepto IRETENCIONES IRPF de los periodos mensuales de diciembre de 2013 a diciembre de 2014, de la que resultó una deuda tributaria conjunta de 440.678,30 euros, de los que 359.103,03 euros se corresponden con la cuota y 81.575,27 euros con los intereses de demora.

Aquellas actuaciones se iniciaron en fecha 14 de diciembre de 2017 mediante notificación de la comunicación de inicio. A los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones (27 meses), se han producido dilaciones no imputables a la Administración por periodo de 30 días. Por lo que hace al fondo del asunto allí regularizado, señalar que en el mismo se regularizan las retenciones no practicadas e ingresadas respecto de las indemnizaciones por despido satisfechas a algunos de los empleados despedidos, toda vez que en los casos considerados por la Inspección no se consideran beneficiarios de la exención contemplada en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, del IRPF, y ello por diferentes motivos concurrentes en algunos casos:

Por lo que hace a las indemnizaciones por cese a los Srs **Cpp**, **Dmv** y **Enn**, considera la Inspección la existencia del mutuo acuerdo de las partes que excluye la invocada exención.

Además, en el caso del Sr **Dmv** concurre la circunstancia de tratarse de la extinción de una relación laboral de alta dirección, que tampoco determinaría la exención en cuantía de 20 días por año trabajado, ya que dicha exención se contempla exclusivamente en caso de desistimiento del empresario, concurriendo aquí el mutuo acuerdo.

Para el caso del Sr **Enn**, la que se considera por la Inspección relación laboral especial de alta dirección concurre con la relación mercantil derivada de su pertenencia al Consejo de Administración, absorbiendo ésta la relación laboral especial (teoría del vínculo), por lo que tampoco cabría apreciar exención alguna en el caso de cese de relaciones mercantiles.

Por último, respecto de la indemnización satisfecha a la Sra **Bts**, si bien se considera parcialmente exenta la indemnización satisfecha (en la cuantía de 20 días por año trabajado, al concurrir relación laboral especial de alta dirección), no se regulariza cuota tributaria alguna al haber presentado la Sra **Bts** la declaración liquidación del IRPF en estos mismos términos, de ahí que se exijan exclusivamente en este caso los intereses de demora correspondientes a las retenciones no practicadas e ingresadas, por el periodo que media entre la fecha en la que éstas debieron ingresarse en la Hacienda Pública (21/12/2014) y la fecha de presentación de la declaración liquidación del IRPF por la perceptora (29/06/2015).

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 24 de febrero de 2020.

Segundo.

La representación del sujeto pasivo presentó escrito en fecha 20 de marzo de 2020 solicitando se tuviera por interpuesta reclamación ante este Tribunal Económico Administrativo Central, sin formular alegación alguna frente aquella regularización e instando la puesta de manifiesto de las actuaciones para la presentación de las oportunas alegaciones. A dicha reclamación se le asignó el número de expediente **RG.2059/2020**.

Notificada al reclamante la puesta de manifiesto del expediente administrativo, por éste se presentó escrito en fecha 2 de noviembre de 2020 formulándose, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Se rechaza la existencia de relación laboral especial de alta dirección en lo que hace a la Sra **Bts** y los Srs **Enn** y **Dmv**, señalando la falta de concurrencia del criterio funcional determinante de aquellas relaciones especiales, dado que el organigrama de la mercantil recoge un único Director General (Sr **Axy**) del que dependen siete Directores de Áreas funcionales. Además, tampoco puede entenderse que concurre el criterio objetivo, toda vez que la jurisprudencia exige que los poderes conferidos hayan sido efectivamente ejercitados, siendo en la mercantil una práctica meramente operativa la de otorgar poderes, que en muchos casos no se ejercitaban, como es el caso de los empleados referidos; se dice que los poderes conferidos al Sr **Dmv** lo fueron en 2010, habiéndose incorporado éste en 2001, por lo que la relación laboral especial de alta dirección no se iniciaría en 2001, como sostiene la Inspección. Por último, respecto al criterio jerárquico, se dice que la Sra **Bts** y el Sr **Enn** reportaban al Sr **Ubj** (responsable internacional de ventas) y era éste el que reportaba al Sr **Axy**, Director General; el Sr **Dmv** sí reportaba al Sr **Axy**, pero no lo hacía al órgano de administración de la mercantil, como exige la doctrina para calificar la relación laboral como especial de alta dirección.

Se señala que el concepto de relación laboral de alta dirección debe interpretarse restrictivamente, como recoge el Tribunal Supremo, de ahí que en caso de duda la relación laboral debe calificarse como ordinaria.

Respecto de las que se dicen por la Inspección relaciones laborales especiales de alta dirección, se rechaza que la calificación del tipo de relación laboral se atenga a la adscripción del personal a uno u otro Grupo recogido en el Convenio aplicable a la mercantil, al importe de las retribuciones percibidas o a su denominación como "*alta dirección*" en las Cuentas Anuales (los criterios que allí se hacen servir no coincide con la definición de la normativa contable). Se recuerda que en los contratos de trabajo se dice expresamente que la relación laboral no es especial. Se insiste en la falta de prueba de haberse ejercitado efectivamente los poderes conferidos en cada caso, denunciándose la prueba diabólica que resultaría acreditar un hecho negativo, cual es el no ejercicio de aquellos poderes.

Igualmente se sostiene la inexistencia de mutuo acuerdo en aquellos despidos de los Srs **Cpp**, **Dmv** y **Enn**. Por lo que hace al despido del Sr **Cpp**, se dice que su edad (61 años) no puede ser considerada como indicio, toda vez que no existe obligación alguna de jubilarse a la edad de 65 años, sin que por tanto su posterior incorporación a la situación de jubilación pueda admitirse como indicio de la existencia de un mutuo acuerdo; la circunstancia de haberse aceptado una cuantía de indemnización inferior a la prevista por la normativa laboral tampoco puede ser identificada como indicio de la existencia de un mutuo acuerdo. Por lo que hace al despido del Sr **Dmv**, se reitera lo antes expuesto respecto de la edad (58 años en este caso) y acceso a la situación de jubilación; se dice que el Sr **Dmv** fue despedido por causas organizativas, si bien se complementó la cuantía de la indemnización para igualarla a la cuantía de los despidos improcedentes, lo que no debería constituir indicio de lo pretendido por la Inspección; por último, que estemos ante un cargo de especial confianza no impide que la mercantil considere su despido, como rechaza la Inspección. Respecto del despido del Sr **Enn**, se insiste en que la edad (70 años en este caso) no constituye indicio de la existencia de mutuo acuerdo, ni que constituya indicio la renuncia al 65,8% del importe de la indemnización que resultaría de la normativa laboral, ya que dada la edad del empleado, habría sido un riesgo iniciar un pleito por esta circunstancia. Además, se cuestiona la circunstancia de que la Inspección no haya requerido a los Srs **Cpp**, **Dmv** y **Enn**, para que ratificaran las conclusiones que ha extraído de aquellos indicios.

Finalmente, de considerarse que la relación laboral que unía al Sr **Dmv** con la mercantil era de alta dirección, debiera escindirse la parte que se corresponde con él periodo de relación laboral ordinaria y la parte que se corresponde con el periodo de relación laboral especial de alta dirección, resultando en este último caso una exención en cuantía de 20 días por año trabajado, con el límite de 12 mensualidades.

Se insta un pronunciamiento que estime la presente reclamación, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado, según lo expresado.

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 resultan ajustados a Derecho el acuerdo de 21 de febrero de 2020 de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el que se practica liquidación definitiva por el concepto RETENCIONES IRPF de los periodos mensuales de diciembre de 2013 a diciembre de 2014.

Tercero.

Un doble argumento sostiene o fundamenta la regularización de la Inspección en lo que hace a los ceses de las relaciones laborales de los Srs **Dmv** y **Enn**, a saber, la existencia de una relación laboral especial de alta dirección al tiempo del cese de la misma, y, alternativamente, la existencia de un pacto o acuerdo de las partes para que aquella relación laboral cesara; esta última circunstancia es la que concurre según sostiene la Inspección, en el cese del Sr **Cpp**.

Abordando en primer lugar la eventual concurrencia de un previo acuerdo o convenio de las partes para extinguir aquella relación laboral, el debate debe partir de lo dispuesto por el 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, que, según su redacción originaria, establece 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.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas".

La disposición adicional Decimotercera de la Ley 27/2009 añade un tercer párrafo con efectos desde el primero de enero de 2010, según el cual:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente".

Por Ley 3/2012, de 6 de julio, se vino a dar nueva redacción a aquel apartado e) del artículo 7 de la Ley del IRPF, suprimiéndose el segundo de los párrafos de la anterior redacción, quedando aquel precepto redactado en los siguientes términos, con efectos desde el 12 de febrero de 2012:

"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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente".

La anterior redacción se mantuvo vigente hasta la entrada en vigor el 29 de noviembre de 2014, de la nueva redacción dada a aquel apartado e) por la Ley 26/2014, en la que se añade un nuevo párrafo a aquel apartado, con el siguiente literal:

"El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros".

Por lo que hace a la cuantía de la indemnización que resultará exenta, en caso de "despido o cese del trabajador, ... sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato", 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".

Aquel precepto 56 fue objeto de nueva redacción por la Ley 3/2012, de 6 de julio, disponiéndose con efectos desde el 12 de febrero de 2012, 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 equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades. La opción por la indemnización determinará la extinción del contrato de trabajo, que se entenderá producida en la fecha del cese efectivo en el trabajo".

La Disposición Transitoria Quinta de la referida Ley 3/12, recoge:

1. "La indemnización por despido prevista en el apartado 1 del artículo 56 ..., en la redacción dada por el presente real decreto-ley, será de aplicación a los contratos suscritos a partir de la entrada en vigor del mismo.

2. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad a la entrada en vigor del presente real decreto-ley se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha de entrada en vigor y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior a la entrada en vigor de este real decreto-ley resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso".

Visto lo anterior, véase que aún disponiendo el Estatuto de los Trabajadores que únicamente darán lugar a indemnización las causas de extinción del contrato de trabajo que proceden de la voluntad del empresario, la normativa tributaria quiere alejar toda duda al respecto, recogiendo de manera expresa, que, en ningún caso, resultarán exentas las indemnizaciones por despido o cese "establecida en virtud de convenio, pacto o contrato".

Esto es, la exención en el IRPF únicamente alcanza a las cantidades percibidas en concepto de indemnización, por la pérdida forzada, obligada o impuesta del derecho al trabajo, no alcanzando a aquellos otros supuestos en los que dicho cese se produce en virtud de pactos de cualquier clase o naturaleza.

Acerca de la interpretación del precepto legal que recoge la referida exención, sostiene reiteradamente la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (entre otras muchas, la sentencia de 30 de septiembre de 2009, recurso nº 267/2007, remitiéndose a otras anteriores):

"sólo cuando la indemnización compensa la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención, pero no en los demás es decir, cuando la prestación económica materializa derechos basados en pactos de otra naturaleza. Y es aquí donde ha de estarse a las circunstancias concurrentes para percibir, con toda claridad que lo que aquí se ha llevado a cabo es una prima al abandono voluntario o concordado del puesto de trabajo por parte de los trabajadores afectados, lo cual queda demostrado si se examinan tales circunstancias y se valoran en su conjunto" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, resulta plenamente aplicable aunque se haya dictado en relación con la Ley 40/98 de IRPF, lo que este Tribunal Central ya había señalado en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución de fecha 18 de diciembre de 2008 (RG.441/2007), confirmada por la Audiencia Nacional (recurso 139/2009) así como por Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2012 en recurso de casación para unificación de doctrina 390/2012:

"(...) Por tanto, para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, estén exentas, es necesario que sean obligatorias según la normativa antes mencionada, no estando amparadas, por tal exención, las

establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato. De todas las causas posibles que, de acuerdo con el Estatuto de los trabajadores determinan la extinción del contrato de trabajo, solamente dan lugar a indemnización aquellas que proceden únicamente de la voluntad del empresario, es decir, el despido. De tal manera que, la extinción del contrato de trabajo derivada de la voluntad conjunta del empresario y del trabajador por mutuo disenso no determina el pago de una indemnización. En conclusión, no procede la exención si ha existido convenio, pacto o acuerdo entre el empresario y el trabajador."

Cuarto.

Visto lo anterior, sostiene la actora que el abono de tal indemnización (en la cuantía correspondiente), está exenta del IRPF en virtud de lo dispuesto por el citado artículo 7 de la ley del IRPF.

En este sentido debe tenerse presente lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) donde se establece que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de *"normalidad"*, *"disponibilidad"* y *"facilidad probatoria"*; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*. 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 impeditivos, 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).

En el presente caso el sujeto pasivo pretende la aplicación de la exención del IRPF de la indemnización abonada por la mercantil, y obviamente concurre en él una mayor disponibilidad y facilidad probatoria para acreditar el cumplimiento de las circunstancias previstas por la norma para la aplicación de la discutida exención, de ahí que cabe situar la carga probatoria en sede del contribuyente.

Varios son los indicios que muestra la Inspección para acreditar la existencia de un previo acuerdo de las partes en el cese de aquellas relaciones laborales, o, lo que es lo mismo, que no hubo una pérdida forzosa del derecho al trabajo de los Srs **Cpp**, **Dmv** y **Enn**. 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".

Por lo que hace al despido del **Sr Cpp** que tuvo lugar el 27/02/2014, los indicios acumulados por la Inspección sobre los que concluye la existencia de mutuo acuerdo de las partes que determina la improcedencia de la exención discutida, resultan los siguientes:

la edad del trabajador (en unos momentos se citan 62 años, en otros 61 años).

la circunstancia de que tras percibir la prestación por desempleo no consta que se haya reincorporado al mercado laboral.

que si bien el despido fue calificado por la mercantil como disciplinario, en el acto de conciliación se acepta la improcedencia del mismo, acordándose un importe de indemnización de 75.124,08 euros cuando la que hubiera resultado de aplicar la normativa laboral en caso de despido improcedente ascendería a 94.676,19 euros.

que en el resto de supuestos de despidos disciplinarios que finalmente se calificaron como improcedentes en el acto de conciliación (15), en ningún caso la indemnización satisfecha resultó inferior a la que hubiera resultado de aplicar la normativa laboral en caso de despido improcedente ascendería a 94.676,19 euros.

que al margen del expediente disciplinario incoado al empleado, no se han aportado pruebas que acrediten los incumplimientos que allí se relatan.

Invoca la Inspección que en otros 15 casos de despidos inicialmente calificados como disciplinarios y finalmente como improcedentes, la cuantía de la indemnización ascendió a la que resulta de la normativa tributaria para el caso de despidos improcedentes, siendo el caso del Sr **Cpp** el único en el que el empleado renunció a parte de la indemnización que resultaba procedente. A este respecto debe señalarse de inicio que la Inspección no identifica ni uno de los supuestos otros 15 casos que dice guardan cierto paralelismo con el ahora tratado; y no los identifica ni enumera en el Acuerdo de liquidación (se limita a afirmar que "son 15"), ni reseña las páginas del expediente administrativo donde pudieran localizarse las pruebas documentales que sostienen esa afirmación, razones ambas que llevan a rechazar esas afirmaciones de la Inspección por falta de pruebas que la soporten.

Pero, además, siendo el importe de la indemnización que se acuerda en aquel Acto de Conciliación la de 75.124,08 euros, afirma la Inspección que *"el importe de la que le hubiera correspondido ascendería a 94.676,19 euros"*, pero ni el Acuerdo de liquidación, ni en la previa Acta ni en el Informe ampliatorio de ésta, se detalla o motiva el origen del cálculo que eleva el importe de la indemnización que se considera procedente de acuerdo con la normativa laboral a 94.676,19 euros. Tampoco se cita folio documento alguno del expediente administrativo que pudiera ilustrar el origen de aquel importe, ni este Tribunal ha podido localizar entre los 1.718 documentos del expediente administrativo algún documento o página de alguno de esos 1.718 documentos donde se ofreciera explicación alguna respecto de la afirmación que *"el importe de la que le hubiera correspondido ascendería a 94.676,19 euros"*. Difícilmente puede estarse a las inferencias de un indicio acumulado por la Inspección cuando ni tan siquiera el elemento objetivo que soporta aquel indicio resulta probado en las actuaciones.

Cuestiona igualmente la Inspección que no se hayan aportado pruebas de los incumplimientos que se señalan en el expediente instruido por la mercantil frente al Sr **Cpp**, lo que identifica como indicio de la existencia de un pacto o acuerdo previo de las partes. Al tiempo que se afirma esa falta de prueba, se señala en el Acuerdo de liquidación que *"la entidad detalla de forma prolija los incumplimientos del Sr. Cpp por los que opta, tras previos avisos, a formalizar su despido disciplinario"* y, a continuación, se señala que *"En el resto de supuestos de despidos disciplinarios la entidad enunciaba en una carta de contenido común para todos los trabajadores meras vaguedades y generalizaciones. En el supuesto del Sr. Cpp la entidad detalla y profundiza los incumplimientos que imputa al trabajador"*, de lo que pudiera inferirse que el mayor detalle de la carta de despido disciplinario evidencia para la Inspección la existencia de un previo acuerdo, que no se evidenciaría de recoger la carta de despido disciplinario meras *"vaguedades y generalizaciones"*. No puede compartir este Tribunal tales argumentaciones.

Constan aportados a las actuaciones tanto el escrito inicial de 14/02/2014 por el que la mercantil incoa expediente por falta laboral, donde se identifican de forma detallada los incumplimientos de las obligaciones del empleado (comercial de la marca en la zona de ...), referidas a la falta de realización de visitas programadas los días que se señalan, y la falta de justificación de tales ausencias. Consta igualmente la resolución de dicho expediente, de fecha 27/02/2014, por el que se da por finalizado aquel expediente, identificándose detalladamente los incumplimientos del empleado, acordándose el despido disciplinario al amparo de lo prevenido por el art. 54 del Estatuto de los Trabajadores.

Pudiera cuestionarse que la mercantil no hubiera aportado pruebas que avalaran los incumplimientos que se citan en aquel expediente disciplinario, pero lo que no puede compartirse es que la Inspección ofrezca mayor verosimilitud a despidos disciplinarios amparados en documentos que recogen *"vaguedades y generalizaciones"* (en los que no se ha cuestionado la eventual existencia de un previo acuerdo), y reduzca ese grado de verosimilitud cuando el documento de despido disciplinario se aparte de esas *"vaguedades y generalizaciones"* y ofrezca datos individualizados y detallados de los incumplimientos que determinan la calificación del despido como improcedente, razón ésta que limita de forma importante la fuerza de convicción del hecho que se pretende presumir.

En síntesis, la Inspección basaría su afirmación acerca de la existencia de un previo acuerdo en poco más que el único indicio que ofrece la edad del empleado al tiempo del despido (62 años), lo que ciertamente bien puede ser considerado como un indicio del hecho que se pretende deducir, pero que en ausencia de otros indicios que pudieran apuntar en la misma dirección y sentido, impone anular la regularización practicada por la Inspección a este respecto, toda vez que, a la vista de las pruebas incorporadas por la Inspección, en modo alguno puede darse por acreditada la existencia de un previo acuerdo de las partes para extinguir aquella relación laboral.

Respecto al despido del Sr **Dmv** que tuvo lugar el 27/02/2014, los indicios enumerados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación sobre los que se afirma la existencia de mutuo acuerdo de las partes, resultan los siguientes:

la edad del trabajador (58 años).

la circunstancia de que tras percibir la prestación por desempleo pasó a la situación de jubilación.

el despido resulta por causa objetiva (adaptar los recursos personales a la nueva organización, consecuencia de la compra de acciones de **TW** por **GH**), manteniéndose esa naturaleza en el Acta de Conciliación, si bien se satisface una indemnización adicional a la que procede en esos casos, para igualar la cuantía de la indemnización a los supuestos de despidos improcedentes.

la relación de confianza que unían a empleado y mercantil, dado que el Sr **Dmv** es el responsable mundial del área de operaciones.

la relación laboral especial de alta dirección que le unía a la mercantil.

Consta en el expediente la carta de despido notificada al Sr **Dmv** (responsable a nivel mundial del área de operaciones de **TW**) por la mercantil **TW** (ahora **XZ SL**) en fecha 10 de junio de 2014, informándose de la decisión de extinguir su contrato de trabajo por razones de carácter organizativo (art. 52.c del Estatuto de los Trabajadores), argumentándose que tras la adquisición de **TW** por la mercantil **GH** se ha producido *"entre otras circunstancias, la duplicidad de la mayoría de los puestos de trabajo de responsabilidad, entre ellos el suyo, teniendo en cuenta la preexistencia de un responsable del área internacional de operaciones en la compañía GH"*; al mismo tiempo se le

comunica que se pone "a su disposición la indemnización legalmente prevista, de 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades, que asciende a la cantidad de 318.936,79 euros" y que "los efectos de la extinción de su contrato de trabajo por causas objetivas se producirán en el día 31 de julio de 2014, por lo que queda cumplido el periodo de preaviso". Es más, incluso se cita en aquella carta de despido la persona, proveniente de **GH**, que asumirá la dirección y gestión del área de operaciones de la organización única (Sr X.G.), una vez consolidadas o integradas ambas organizaciones.

Consta igualmente en las actuaciones copia del Acta de Conciliación de fecha 10 de septiembre de 2014, firmada en avenencia, en la que la mercantil "se ratifica en el contenido de la carta de despido por causas organizativas", si bien, además de aquella indemnización de 318.936,79 euros (20 días de salario por año trabajado con un máximo de 12 mensualidades, según contempla el art. 53.1.b del ET), se ofrece "la cantidad de 363.684,64 euros en concepto de indemnización adicional", de ahí que el total de la indemnización satisfecha ascienda a 682.621,43 euros, que se ofrecen "netos de retención".

Dentro del escaso análisis que el Acuerdo de liquidación dedica a justificar la existencia del que se afirma acuerdo previo de las partes (página 59), nada se dice acerca de la circunstancia objetiva determinante de aquel despido que invocó la mercantil y que fue aceptada por el empleado en el acto de conciliación, y ello a pesar de que el propio Acuerdo de liquidación recoge como un hecho que la mercantil cambió su denominación social el .../2014, de **TW SL** a **XZ SL** y que la mercantil forma parte de un Grupo del que la sociedad dominante es **XZ-QR SL**. Esta circunstancia afirmada por la propia Inspección en el Acuerdo impugnado bien pudiera explicar las circunstancias que se invocaron para concluir la relación laboral por causas objetivas, cual sería "la duplicidad de la mayoría de los puestos de trabajo de responsabilidad, entre ellos el suyo" derivadas de aquel proceso de concentración empresarial.

La ausencia de cualquier mención o análisis a esta circunstancia en el Acuerdo de liquidación, cuando la propia Inspección relata aquel proceso de concentración empresarial, lleva a este Tribunal a tener por no acreditado el que se dice mutuo acuerdo de las partes para la rescisión del contrato de trabajo, toda vez que la edad del empleado y la cuantía de la indemnización percibida en este aislado supuesto, no permite alcanzar las conclusiones pretendidas por la Inspección.

Por último, en lo que hace al **Sr Enn**, la mercantil le notificó su despido en fecha 28 de febrero de 2014, y los indicios acumulados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación sobre los que se sostiene la existencia de mutuo acuerdo de las partes, resultan los siguientes:

la edad de más de 70 años del empleado al tiempo de notificarle la mercantil el cese (nacido el .../1943 años).

el **Sr Enn** resultaba miembro del Consejo de Administración de la mercantil, presentando el mismo día 28/02/2014 su carta de renuncia al Consejo.

que si bien el despido fue calificado inicialmente por la mercantil como disciplinario, en el acto de conciliación se acepta la improcedencia del mismo, acordándose un importe de indemnización que representa un 35% de la cuantía que hubiera resultado de aplicar la normativa laboral en caso de despido improcedente.

Claro está que, como afirma la reclamante, el acceso a la situación de jubilación no resulta obligatoria, pero no desconocerá esa misma reclamante lo ciertamente inusual que supone el permanecer activo como empleado de una firma hasta una edad cercana a los 71 años (el cese se produce el 28/02/2014 y 5 meses después el **Sr Enn** alcanzaba la edad de 71 años); así, piénsese que en el año 2014 la edad media de acceso a la situación de jubilación era de 63,83 años, según señala el Informe Económico Financiero de la Seguridad Social para 2022 (<https://www.seg-social.es/wps/wcm/connect/wss/1dbab921-a626-43cb-84f2-8ecdeadc91a/20223SNT3.pdf?MOD=AJPERES>), esto es, cerca de 8 años antes de que el **Sr Enn** accediera a la edad de jubilación.

En la carta de despido la mercantil achacaba al **Sr Enn** "en los últimos meses una disminución notable en el rendimiento de su trabajo" como responsable comercial de **TW** en PAÍS_1 (cuantificándose la disminución de las ventas en aquella zona). Ciertamente es que nada se dice a este respecto por la Inspección en el Acuerdo de liquidación, pero tampoco puede obviarse que la mercantil no aportó documentación alguna a requerimiento de la Inspección que pudiera amparar esas circunstancias.

Dicho lo anterior, resultan elocuentes los indicios apuntados por la Inspección, ya que a la edad cercana a los 71 años del **Sr Enn** al tiempo de comunicarse aquel cese, se une el hecho no discutido de que el **Sr Enn** renunció al 65% del importe de la que resultaba indemnización procedente de acuerdo con la normativa laboral, concurriendo además que el **Sr Enn** era miembro del Consejo de Administración de la mercantil, y que en la misma fecha del 28/02/2014 el **Sr Enn** presentó al Consejo de Administración su renuncia a aquel cargo (inscripción núm. ... en el Registro Mercantil), debiéndose destacar que esa renuncia al cargo de Consejero Delegado es aceptada por el accionista único de la firma, "aprobando su gestión"; esto es, al tiempo que el 28/02/2014 la mercantil imputa al **Sr Enn** "una disminución notable en el rendimiento de su trabajo" como máximo responsable comercial de un área

internacional, éste presenta su dimisión al Cargo de Consejero, dimisión que es aceptada, "aprobando su gestión" la propiedad de la mercantil; todo un contrasentido.

No resulta admisible en términos de un mínimo razonamiento cabal que, quien ha resultado empleado de aquella mercantil durante 46 años (su relación laboral con la empresa se inició el 1/5/1968), ascendiendo en la escala de empleados hasta alcanzar la máxima responsabilidad comercial de un área internacional y compaginar dicho cargo con el de miembro del Consejo de Administración, el mismo día que le es notificada la carta de despido disciplinario por "*disminución notable en el rendimiento de su trabajo*", simultáneamente con mostrar su disconformidad con aquel despido disciplinario (firmó el acuse de la carta de despido como "*no conforme*"), presente su renuncia voluntaria al Consejo de Administración de la firma, y, días después, admita que la cuantía de la indemnización sea el 35% de la que resultaría procedente de atender a la normativa laboral una vez aceptado por la mercantil que se estaba ante un despido improcedente.

En esta tesitura sólo cabe ratificar el Acuerdo de liquidación en este punto y reafirmar la improcedencia de la exención en el IRPF de aquella indemnización ya que no solo no resulta acreditado que estemos ante una indemnización que "*compensa la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención*", sino que los indicios aportados por la Inspección acreditan la existencia de un acuerdo de las partes para rescindir la citada relación laboral.

Quinto.

Además de sostener la Inspección la improcedencia de la exención en el IRPF de aquellas indemnizaciones por la concurrencia de un pacto o acuerdo de las partes para rescindir la relación laboral, en el caso de los Srs **Dmv** y **Enn** (y la Sra **Bts**, cuya relación laboral se abordará en la parte final de la resolución), en esos tres casos argumenta la Inspección que no estamos ante el cese de una relación laboral ordinaria, sino de relaciones laborales especiales de alta dirección, lo que constituye un elemento adicional que cuestiona aquella exención.

Si bien para el caso de la indemnización satisfecha al Sr **Enn** tal argumentación se evidencia como complementaria o a mayor abundamiento (pues la improcedencia de aquella exención ya descansa en la existencia de aquel previo acuerdo), en el supuesto del cese de la relación laboral del Sr **Dmv** se evidencia como un análisis esencial e imprescindible a la vista de la no concurrencia del pacto o acuerdo de las partes que sostenía la Inspección, según lo razonado en el Fundamento anterior.

A la hora de delimitar la naturaleza de la relación laboral especial de alta dirección, de inicio debe recordarse 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, se dispone 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, 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 aquella 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).

Sintetizados aquellos tres criterios destacados por la jurisprudencia a los que hay que atender para calificar la relación laboral como especial de alta dirección, véase también que 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), 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 cabe identificar 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 una relación laboral especial que le privaría de esa protección.

En el presente caso la única disputa es fiscal, frente a la Hacienda Pública: 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 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 exceptuación 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).

Por último, recordar en esta materia la doctrina de la carga de la prueba antes ya mencionada, así como específicamente de la prueba indiciaria o de presunciones a la que también se ha hecho alusión. Respecto a esto último, señalar que 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).

Sexto.

Reseñado el marco normativo y doctrinal en esta materia, debemos entrar a conocer de la naturaleza de la relación laboral que unía al **Sr Dmv** con la mercantil al tiempo del cese de la relación laboral. Así, la Inspección sostiene la naturaleza de la relación laboral como especial de alta dirección, sobre la base de los siguientes indicios:

En el contrato de trabajo suscrito con la entidad empleadora se establece que el Sr. **Dmv** prestaría servicios como "directivo responsable de la planificación, organización, dirección y supervisión de una División o Área en que está estructurada la Empresa" para asumir los cometidos correspondientes al puesto "Vice-Presidente Customer (...)", lo que queda avalado en la carta de despido, en la que se dice que "Usted desempeña sus funciones laborales en la Empresa prestando sus servicios en calidad de responsable a nivel mundial del área de operaciones de **TW**. En este sentido, sus funciones se concretan principalmente en la dirección y gestión del conjunto de las plantas de fabricación y distribución con las que cuenta **TW** en diferentes países, como son, las plantas de producción y distribución de España, PAÍS_3, PAÍS_2, y PAÍS_1".

El Sr **Dmv** estaba adscrito a los empleados del Grupo A del Convenio Colectivo, grupo éste que según los artículos ... del Convenio Colectivo resultan ser empleados que "planean, organizan, dirigen y coordinan las diversas actividades propias del desenvolvimiento de la empresa", siendo sus funciones "la elaboración de la política de organización, los planteamientos generales de la utilización eficaz de los recursos humanos y de los aspectos materiales, la orientación y el control de las actividades de la organización, conforme al programa establecido, a la política adoptada; el establecimiento y mantenimiento de estructuras productivas y de apoyo y el desarrollo de la política industrial, financiera o comercial", añadiéndose que "Toman decisiones o participan en su elaboración. Desempeñan altos puestos de dirección o ejecución de los mismos niveles en las divisiones, fábricas, plantas, departamentos, grupos, etc".

La propia Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 de la mercantil califica y sitúa al Sr **Dmv** como personal de Alta Dirección al recogerse el importe de la indemnización satisfecha en el apartado de indemnizaciones a personal de "Alta dirección".

Por lo que hace a las retribuciones abonadas por el Sr **Dmv**, pertenece al escalafón de retribuciones más alto de la entidad, como acredita el importe de la indemnización satisfecha en comparación con el resto de empleados despedidos aquel ejercicio.

En el Organigrama de la mercantil, el Sr **Dmv** depende directamente del Consejero Delegado Sr **Axy**, habiéndose reconocido por la contribuyente en el escrito de alegaciones posterior a la firma de las Actas que el Sr **Dmv**, como el resto de Directores de Departamento, reportaba ante el sr **Axy**.

En escritura pública otorgada en fecha .../2010 (inscripción núm. ... del Registro Mercantil), se confirieron amplísimos poderes al Sr **Dmv**. El Acuerdo de liquidación transcribe dichos poderes, que alcanzan una enumeración de 32 apartados, con una extensión de 3 folios (páginas 43 a 45 del Acuerdo de liquidación), que dándose por reproducido, obvia reiterar.

Los indicios apuntados por la Inspección conducen a ratificar sus conclusiones, esto es, la relación laboral de alta dirección que unía al Sr **Dmv** con la mercantil al tiempo del cese de aquella relación, pues la enumeración de los mismos evidencia la concurrencia de los criterios objetivo, funcional y jerárquico que caracterizan las relaciones laborales especiales de alta dirección según sostiene la jurisprudencia.

Basta remitirse a los amplios poderes conferidos por la mercantil al Sr **Dmv** (páginas 43 a 45 del Acuerdo de liquidación) para entender que el Sr **Dmv**, jefe de la División de Operaciones de la firma, ejercita poderes inherentes a la titularidad, en tanto aquellos alcanzan (entre otros y sin ánimo de ser exhaustivos), a "Vender pura o condicionalmente, incluso con cláusula de reserva de dominio, con precio confesado, aplazado o pagado al contado, los bienes propios de la actividad comercial de la poderdante", "Comprar pura o condicionalmente, incluso con cláusula de reserva de dominio, con precio confesado, aplazado o pagado al contado, toda clase de bienes muebles y materias primas", "Realizar importaciones y/o exportaciones de cualquier clase de bienes y mercaderías", "Suscribir como arrendador o arrendatario contratos de prestación de servicios de cualquier clase", "Celebrar contratos de ejecución de obras de cualquier clase", "Celebrar con terceros contratos de cualquier naturaleza e

índole propios del negocio de la compañía", "Celebrar contratos de arrendamiento sobre bienes propiedad de la Compañía por el tiempo, precio y condiciones que estime convenientes", "Suscribir contratos de publicidad con cualquier Agencia de Publicidad", "Encargar, adquirir y contratar estudios económicos, financieros, jurídicos, contables, de explotación empresarial, de obras y trabajos determinados", "Representar a la Sociedad en toda clase de expedientes, actos y diligencias ante la administración pública del Estado, Comunidad Autónoma, Provincia o municipio", "Representar a la sociedad ante la Administración de Justicia", o "Sustituir total o parcialmente las facultades descritas anteriormente, confiriendo poderes a mandatarios de su libre elección".

A este respecto alega la reclamante que no es suficiente el otorgamiento de poderes, sino que debe acreditarse que estos han sido utilizados de hecho. Claro está que lo caracteriza a la relación laboral especial de alta dirección es el ejercicio de poderes inherentes a la propiedad, pero no es menos cierto que en el presente caso resulta acreditado que la mercantil confirió al Sr **Dmv**, en tanto que Jefe de la División de Operaciones de la mercantil toda una serie de amplios poderes que tienen perfecta cabida en lo que la doctrina identifica como *"poderes inherentes a la propiedad"*, sin que a la vista del cargo y preminencia del Sr **Dmv** en el organigrama de la firma exista indicio alguno de que los mismos no hayan sido ejercitados. Como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo en su sentencia de 18 de noviembre de 2020 (recurso núm. 429/2017), *"Abundando en el criterio objetivo, destaca el TEAC que el estudio de las facultades de los directivos efectuado por la Inspección pone de manifiesto la amplitud de los poderes conferidos a los trabajadores en cuestión, los cuales permiten apreciar la existencia de un amplio margen de autonomía y responsabilidad, sin que resulte necesario, como quiere la reclamante, el estudio del detalle de su uso concreto, en tanto en sí mismos acreditan el tipo de la relación laboral de ese carácter"*.

Y, a pesar de la amplitud de aquellos poderes, replica la mercantil en sus alegatos que el Sr **Dmv** reportaba al director general Sr **Axy**, de ahí que no reportaba directamente al Consejo de Administración, negando con ello la concurrencia del criterio jerárquico. No puede compartir este Tribunal dichos alegatos, toda vez que el Sr **Axy** resulta Consejero Delegado de la mercantil, esto es, resulta la persona que por delegación ejerce las facultades propias del Consejo, salvo aquellas que resulten indelegables o que por ley o los Estatutos no sean susceptibles de delegación, de ahí que sí estamos en presencia de un empleado cuyas decisiones únicamente están sometidas a las directrices del órgano de gobierno de la mercantil. No obstante, además, debe recordarse que la jurisprudencia no sólo identifica aquella relación laboral especial de alta dirección con el titular del puesto vértice, siendo aquí que el Sr **Dmv** constituye el máximo responsable de la División de Operaciones, sector éste de vital importancia o relevancia cuando se observa el objeto de la mercantil: *"fabricación de ... y productos (...)"*, circunstancia que igualmente encaja en la definición de relación laboral especial de alta dirección que

La circunstancia de que la propia mercantil en la Memoria de sus Cuentas Anuales catalogue aquella relación como de *"alta dirección"* constituye más que un indicio de la concurrencia de dicha relación laboral. No obstante, argumenta la mercantil el diferente ámbito normativo (mercantil y laboral), para sostener que la mención a la *"alta dirección"* contenida en la Memoria de las Cuentas Anuales no resulta coincidente con la *"alta dirección"* recogida por la normativa laboral. En este sentido debe recordarse que el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General Contable, recoge que las Cuentas Anuales deberán incorporar las *"Operaciones con partes vinculadas"* (apdo. 23 del Anexo correspondiente a los Modelos de Cuentas Anuales), disponiendo 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. ...".

El transcrito Plan General de Contabilidad establece esa obligatoriedad de informar de las retribuciones percibidas por "el personal de alta dirección", así como las obligaciones contraídas en materia de pensiones respecto al y de los anticipos y créditos concedidos al "personal de alta dirección". 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.

Aún sin ser fuente normativa, valga 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 13827/1985, 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".

Atendido lo argumentado, la circunstancia de que la propia mercantil identifique al Sr **Dmv** entre sus empleados de "alta dirección" constituye más que un indicio de la concurrencia de relación especial de alta dirección que sostiene la Inspección.

Séptimo.

Subsidiariamente alega la mercantil que dado que aquellos poderes se confirieron al Sr **Dmv** en 2010, la relación laboral iniciada en 2001 debe calificarse como ordinaria o común desde el 2001 hasta el 2010.

Visto el expediente administrativo, consta el otorgamiento de poderes en favor del Sr **Dmv** como inscripción núm. ... del Registro Mercantil, de fecha ...de ...de 2010. Nada dice la Inspección de que previamente a aquella fecha del .../2010 se hubieran conferido otros poderes en favor del Sr **Dmv**, y, visto el documento en formato PDF de 268 páginas que consta en el expediente y que resulta copia de las inscripciones en el Registro Mercantil, este Tribunal no ha identificado que previamente se hubieran concedido otros poderes en favor del Sr **Dmv**, de ahí que, no acreditándose por la Inspección el otorgamiento o ejercicio de poderes algunos por el Sr **Dmv** con anterioridad a aquel ...de ...de 2010, en el presente caso debe concluirse que la relación laboral del Sr **Dmv** con la firma, desde su incorporación el 2 de enero de 2001 hasta aquella fecha del ... de 2010, fue ordinaria o común.

Esta circunstancia, unido a lo prevenido por el artículo 9.2 del RD 1382/1985 ("*en el contrato se especificará si la nueva relación especial sustituye a la común anterior, o si esta última se suspende. Caso de no existir en el contrato especificación expresa al respecto se entenderá que la relación laboral común queda suspendida*"), supone que aquella previa relación laboral que quedó suspendida el .../2010, se extingue con el cese del empleado "por causas objetivas" (art. 52.c del Estatuto de los Trabajadores) el 27 de febrero de 2014, de ahí que proceda la exención de la indemnización satisfecha por despido "en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores" para el caso de despidos por causa objetiva previstos en el art. 52.c del Estatuto de los Trabajadores, atendiendo en su cálculo al salario percibido por el trabajador en la fecha del .../2010 en la que aquella relación laboral quedó suspendida, importe éste que deberá actualizarse financieramente a la fecha del cese el 27 de febrero de 2014.

Se invoca igualmente por la reclamante que parte de la indemnización correspondiente al periodo en el que medió aquella relación laboral especial de alta dirección (del .../2010 al 27/02/2014), debiera resultar exenta a tenor de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre esta materia.

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

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

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

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 al amparo de lo prevenido por el artículo 52.c) del Estatuto de los Trabajadores. Ésta es la concreta causa invocada por la mercantil en la carta de despido y aceptada por el empleado en el acto de conciliación.

Dispone el artículo 11 del RD 11382/1985, bajo el epígrafe "Extinción del contrato por voluntad del empresario", que:

1. "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.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido.

2. 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 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades.

3. Cuando el despido sea declarado improcedente o nulo, el empresario y el alto directivo acordarán si se produce la readmisión o el abono de las indemnizaciones económicas previstas en el párrafo 2 de este artículo, entendiéndose, en caso de desacuerdo, que se opta por el abono de las percepciones económicas. Si el despedido se reintegrase al empleo anterior en la empresa, se estará a lo dispuesto en el artículo 9.º 3 de este Real Decreto".

Así, aquella normativa reguladora de la relación laboral especial de alta dirección no contempla expresamente el supuesto que ahora nos ocupa, pero sí lo hace por remisión a las causas de despido previstas en el Estatuto de los Trabajadores cuando en su artículo 12, en el que se regulan "Otras causas de extinción", dispone 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 causas objetivas que se regula en la letra c) del 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 las causas objetivas previstas en el art. 50.c) del Estatuto de los Trabajadores (art. 12 del RD 1382/1985), no puede considerarse exención alguna en el IRPF para estos casos, lo que impone rechazar el alegato de la reclamante quien pretendía, en este caso, que se estableciera un importe de la indemnización exenta, en lo que se correspondía con el periodo en el que medió relación laboral especial de alta dirección.

Octavo.

Retomando el caso de la indemnización por despido satisfecha al **Sr Enn**, recuérdese que este Tribunal ya ha ratificado la improcedencia de su exención en el IRPF ya que no solo no resulta acreditado que estemos ante una indemnización que *"compensa la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención"*, sino que los indicios aportados por la Inspección acreditan la existencia de un acuerdo de las partes para rescindir la citada relación laboral.

No obstante, la Inspección añade subsidiariamente una distinta causa que igualmente imposibilitaría el acceso a la pretendida exención en el IRPF, cual es la que se califica como relación laboral especial de alta dirección del **Sr Enn** con la mercantil, relación ésta que, además, en atención a la *"teoría del vínculo"*, cede ante la relación mercantil que une al **Sr Enn** con la sociedad en tanto miembro de su Consejo de Administración.

De inicio debe rechazarse que, sin mayor análisis que la sola invocación de la *"teoría del vínculo"*, se sostenga que la relación laboral especial de alta dirección ceda ante la mercantil que une a los Administradores y/o miembros del Consejo de Administración con la sociedad, todo ello de acuerdo con la reciente jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Como se recuerda en el Fundamento Séptimo de su sentencia de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021):

"Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección ... y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.

Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil".

Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (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), se dice por el Alto Tribunal en la citada sentencia, que:

"La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. ... con ... 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.

...

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

Tales argumentaciones y conclusiones se reproducen en la sentencia de la misma Sala de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022), tras lo que se señala en esta sentencia citada, que:

"Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia [TJUE], 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",

Luego, no cabiendo la mera invocación de la "teoría del vínculo" para negar la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección, se impondría analizar la eventual concurrencia de ésta en el presente caso y su incidencia en la tributación de la indemnización satisfecha al Sr **Enn** por despido, debiéndose insistir que se trata de una argumentación subsidiaria, a mayor abundamiento, toda vez que la existencia de un pacto o acuerdo para extinguir dicha relación laboral excluye de plano la exención invocada.

De este modo, este TEAC, acogiendo el criterio del Tribunal Supremo, modifica el criterio sentado en la reclamación 00/3759/2013, de 06/11/2013, de modo que no basta con la mera existencia del vínculo mercantil para que, en atención a la prioridad de la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad, se prescinda de la relación laboral de alta dirección y de las posibles exención de parte de la indemnización recibida a la que ella pueda conducir.

Asimismo, tampoco puede sostenerse, modificando nuestro criterio de la Resolución 00/7014/2015, de 16 de enero de 2019, que no sea aplicable la jurisprudencia del TJUE (Sentencias del TJUE, de 11 de noviembre de 2010, Asunto C-232/09, "caso Danosa", y de 9 de julio de 2015, Asunto C-229/14, "caso Balka") que niega que la

relación mercantil que une a los miembros de los Consejos de Administración y Administradores con las respectivas sociedades absorba la relación laboral especial de alta dirección.

Noveno.

Visto lo anterior, véase que la Inspección sostiene la naturaleza de la relación laboral que unía al Sr **Enn** con la mercantil al tiempo del cese de la relación laboral, como especial de alta dirección, sobre la base de los siguientes indicios:

El Sr **Enn** ejerce el *"puesto de trabajo de responsable comercial de las divisiones ... y ... de TW en PAÍS_1, cargo que conlleva la dirección del área comercial de dicho país, el seguimiento de las ventas y, en definitiva, la realización de cuantas acciones sean precisas destinadas a lograr una mayor penetración de TW en el mercado ..."*

El Sr **Enn** estaba adscrito a los empleados del Grupo A del Convenio Colectivo, grupo éste que según los artículos ... del Convenio Colectivo resultan ser empleados que *"planean, organizan, dirigen y coordinan las diversas actividades propias del desenvolvimiento de la empresa"*, siendo sus funciones *"la elaboración de la política de organización, los planteamientos generales de la utilización eficaz de los recursos humanos y de los aspectos materiales, la orientación y el control de las actividades de la organización, conforme al programa establecido, a la política adoptada; el establecimiento y mantenimiento de estructuras productivas y de apoyo y el desarrollo de la política industrial, financiera o comercial"*, añadiéndose que *"Toman decisiones o participan en su elaboración. Desempeñan altos puestos de dirección o ejecución de los mismos niveles en las divisiones, fábricas, plantas, departamentos, grupos, etc"*.

La propia Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 de la mercantil califica y sitúa al Sr **Enn** como personal de Alta Dirección al recogerse el importe de la indemnización satisfecha en el apartado de indemnizaciones a personal de *"Alta dirección"*.

Por lo que hace a las retribuciones abonadas por el Sr **Enn**, pertenece al escalafón de retribuciones más alto de la entidad, como acredita el importe de la indemnización satisfecha en comparación con el resto de empleados despedidos aquel ejercicio.

En escritura pública otorgada en fecha .../2002 (inscripción núm. ... del Registro Mercantil), se confirieron amplísimos poderes al Sr **Enn**. El Acuerdo de liquidación transcribe dichos poderes, que alcanzan una enumeración de 50 apartados, con una extensión de 3 folios (páginas 50 a 52 del Acuerdo de liquidación), que dándose por reproducido, obvia reiterar.

A tales indicios bien cabe añadir la propia pertenencia del Sr **Enn** al Consejo de Administración de la mercantil, lo que obviamente no presupone o determina la naturaleza del vínculo laboral, pero sí informa o evidencia de la importancia y preminencia de la figura del Sr **Enn** en la organización de la mercantil.

En síntesis, y aunque la presente argumentación y conclusiones se efectúan a mayor abundamiento, cabe señalar que los indicios apuntados por la Inspección conducen a ratificar sus conclusiones, esto es, la concurrencia de una relación laboral de alta dirección que unía al Sr **Enn** con la mercantil al tiempo del cese de aquella relación, pues la enumeración de los mismos evidencia la concurrencia de los criterios objetivo, funcional y jerárquico que caracterizan las relaciones laborales especiales de alta dirección según sostiene la jurisprudencia. Ello determinaría que, en caso de que algún Tribunal de Justicia que conociera del presente asunto entendiera que no medió acuerdo entre las partes para extinguir aquella relación laboral, debiera estarse a la exención en el IRPF de la parte de la indemnización que resultara de aplicar la jurisprudencia del Alto Tribunal al periodo durante el cual la relación laboral que unió al Sr **Enn** con la mercantil fue especial de alta dirección; periodo éste que por razones obvias no puede extenderse o iniciarse desde la incorporación del Sr **Enn** a la mercantil el 1/05/1968 cuando contaba con la edad de 24 años. Esta circunstancia exigiría discernir cuándo la inicial (y evidente) relación laboral común u ordinaria pasó a ser especial de alta dirección, determinando en cada caso los importes de la indemnización que resultarían exentos del IRPF.

Décimo.

Por último, cabría abordar el tratamiento fiscal en el IRPF de la indemnización satisfecha a la **Sra Bts**, si bien a efectos exclusivamente de la determinación de los intereses de demora exigidos por la Inspección, toda vez que, si bien se considera parcialmente exenta la indemnización satisfecha en la cuantía de 20 días por año trabajado al concurrir relación laboral especial de alta dirección desde el .../2009 hasta la fecha del cese (la mercantil la declaró íntegramente exenta), no se regulariza por la Inspección cuota tributaria alguna al haber presentado la **Sra Bts** la declaración liquidación del IRPF en estos mismos términos, de ahí que en este caso se exijan exclusivamente los intereses de demora correspondientes a las retenciones no practicadas e ingresadas, por el periodo que media entre la fecha en la que éstas debieron ingresarse en la Hacienda Pública (21/12/2014) y la fecha de presentación de la declaración liquidación del IRPF por la perceptora (29/06/2015).

En este sentido, tras señalarse en la página 42 del Acuerdo de liquidación que "este órgano está plenamente convencido de que la Sra. **Bts** ostentaba un cargo de Alta Dirección hasta el momento de su despido", se dice en las páginas 62 y ss del mismo Acuerdo, que:

"... a la vista de la Sentencia citada, que en aquéllos casos en los que pudiera concurrir la existencia de despido objetivo calificado finalmente como improcedente, como es el caso de la Sra. **Bts**, sí cabría reconocer la existencia de una indemnización exenta de 20 días por año de servicio con un límite de 12 mensualidades consecuencia de la relación laboral calificada como alta dirección.

...
La Sra. **Bts** se incorpora a la entidad el 5/10/1977 y adquirió la condición de trabajador de alta dirección el .../2009. Por este período consideramos, aceptando la alegación subsidiaria de la entidad, que tendría derecho a una indemnización exenta de tributación por la parte de la total que se corresponda a ese período.

Para efectuar dicho cálculo es preciso partir de la retribución de la Sra. **Bts** antes de adquirir la condición de empleada de alta dirección. La entidad, aunque ha esgrimido que se aplique la exención, no ha facilitado el importe de la retribución cuando su vínculo laboral deja de ser ordinario. Para colmar esta laguna se ha partido del importe declarado como retribución total en el ejercicio 2008, último completo como empleado por vínculo ordinario. El importe declarado en el modelo 190 (98.739,94 euros) permite fijar un salario diario de 274,28 euros que multiplicado por los 31,66 años a considerar y con el límite de 42 mensualidades da un resultado de 345.589,79 euros notablemente superior al límite de 180.000 euros aplicable a la Sra. **Bts** puesto que su despido (17/11/2014) aconteció con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de este límite a la exención (01/08/2014). ...

... resulta que el importe de retenciones e ingresos a cuentas que deberían haberse practicado debería haber ascendido a 164.791,81 euros, por lo que procede regularizar una cuota de retención de 36.890,89 euros imputable al período noviembre de 2014.

Sin embargo, no procede exigir el pago de esta cuota puesto que tras analizar la información que obra en el expediente electrónico sobre la declaración de la Sr. **Bts**, se aprecia que, desmarcándose de los importes imputados por XZ, declaró unos importe que coinciden con los que se desprenderían de regularización sostenida en este acuerdo:

...
En definitiva, la Sra. **Bts** declaró como renta sujeta parte de la indemnización recibida de la entidad a pesar que ésta se la imputó como totalmente exenta, por lo que no procede exigir al retenedor esta cuota, pero sí los intereses de demora aplicados sobre la misma desde la fecha en que finalizó el plazo para la presentación de la declaración del modelo 111 (21/12/2014) hasta la fecha de presentación de la declaración del IRPF por parte de la Sra. **Bts**, el 29/06/2015".

Precisado lo anterior, véase que la Inspección enumera toda una serie de indicios que evidenciarían la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección de la Sra **Bts** con la mercantil desde aquella fecha del .../2009 hasta la fecha de su cese el 17/11/2014; a saber:

En el contrato de trabajo suscrito con la mercantil se establece que la Sra. **Bts** prestaría servicios como "Directivo responsable de la planificación, organización, dirección y supervisión de una División o Área de la compañía" para asumir los cometidos correspondientes al puesto "Senior Vicepresident Human Resources Worldwide de The **TW** Group", lo que queda avalado en la carta de despido, en la que se dice que "Usted viene prestando sus servicios en calidad de responsable de recursos humanos en **TW**, con la excepción de PAÍS_2 y PAÍS_4. A tal efecto, sus cometidos laborales se concretan principalmente en la dirección y gestión de políticas de recursos humanos de la Compañía en los diferentes países en los que opera y de los que tiene atribuida su responsabilidad a nivel internacional". Así, sostiene la Inspección que "en la propia carta de despido se reconoce que la Sra. **Bts** asumía el cargo de directora de Recursos Humanos de **TW** con autonomía y poder de decisión". En modo alguno puede desdeñarse la importancia de un Área de la mercantil como es la de Recursos Humanos, alzándose la Sra **Bts** como su máxima responsable, que reporta directamente a aquel Consejero Delegado.

La Sra **Bts** estaba adscrita a los empleados del Grupo A del Convenio Colectivo, grupo éste que según los artículos ... del Convenio Colectivo resultan ser empleados que "planean, organizan, dirigen y coordinan las diversas actividades propias del desenvolvimiento de la empresa", siendo sus funciones "la elaboración de la política de organización, los planteamientos generales de la utilización eficaz de los recursos humanos y de los aspectos materiales, la orientación y el control de las actividades de la organización, conforme al programa establecido, a la política adoptada; el establecimiento y mantenimiento de estructuras productivas y de apoyo y el desarrollo de la política industrial, financiera o comercial", añadiéndose que "Toman decisiones o participan en su elaboración. Desempeñan altos puestos de dirección o ejecución de los mismos niveles en las divisiones, fábricas, plantas, departamentos, grupos, etc".

La propia Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 de la mercantil califica y sitúa a la Sra **Bts** como personal de Alta Dirección al recogerse el importe de la indemnización satisfecha en el apartado de indemnizaciones a personal de "Alta dirección".

Por lo que hace a las retribuciones abonadas por a la Sra **Bts**, pertenece al escalafón de retribuciones más alto de la entidad, como acredita el importe de la indemnización satisfecha en comparación con el resto de empleados despedidos aquel ejercicio.

En el Organigrama de la mercantil, la Sra **Bts** depende directamente del Consejero Delegado Sr **Axy**.

Tras citarse previas inscripciones registrales que recogen los poderes conferidos en su día a la Sra **Bts**, se dice que en escritura pública otorgada en fecha .../2009 (inscripción núm. ... del Registro Mercantil), se confirieron amplísimos poderes a la Sra **Bts**; el Acuerdo de liquidación transcribe dichos poderes, que se enumeran en la página 41 del Acuerdo de liquidación, que dándose por reproducido, obvia reiterar. Posteriormente, en virtud de escritura de .../2012 (inscripción ...) se conceden nuevos poderes para actuar mancomunadamente con otro apoderado, para la realización de determinadas operaciones financieras dentro de unos límites monetarios.

Además de lo anterior, este Tribunal debe reiterar en este caso lo ya argumentado respecto de la relación laboral que unía a la mercantil con el Sr **Dmv**, en lo que hace tanto a la dependencia directa de ambos empleados con el Consejero Delegado Sr **Axy**, como en relación al hecho de que las retribuciones de la Sra **Bts** se incluyan entre las retribuciones satisfechas a empleados de "alta dirección" en la Memoria de las Cuentas Anuales, lo que al igual que en aquel caso, lleva a reiterar las conclusiones de la Inspección que sostienen la concurrencia de una relación laboral especial de alta dirección desde el .../2009 hasta la fecha de su cese el 17/11/2014, pues las circunstancias destacadas por la Inspección se muestran como claros indicios de la concurrencia de los requisitos objetivo, funcional y jerárquico que caracterizan las relaciones laborales especiales de alta dirección según sostiene la jurisprudencia.

Décimo primero.

En síntesis, procede la **ESTIMACIÓN PARCIAL** de la presente reclamación, debiéndose anular el Acuerdo de liquidación impugnado para su sustitución por otro, en el que se ratifique la regularización practicada por la Inspección, excepto en lo que hace al tratamiento fiscal en el IRPF de las indemnizaciones satisfechas a los Srs **Cpp** (al no apreciarse la existencia de un pacto o acuerdo previo de las partes, como sostiene la Inspección) y **Dmv** (al no acreditarse la existencia del que se dice pacto o acuerdo previo, debiéndose estar a la cuantía de la exención resultante de diferenciar los periodos de las relaciones laborales comun y especial de alta dirección que se señalan en la presente resolución).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

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

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