

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 30 de enero de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1218/2022

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Despido colectivo. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección.** Una contribuyente prestó servicios para una entidad mercantil desde el 1 de agosto de 1978 hasta el 31 de marzo de 2011. Durante este periodo concurrieron dos relaciones laborales: una relación laboral ordinaria o común, vigente hasta el 20 de enero de 2003, fecha en la que quedó en suspenso; y una relación laboral especial de alta dirección, desde el 20 de enero de 2003 hasta su extinción el 31 de marzo de 2011. Ambas relaciones laborales se extinguieron formalmente en la misma fecha. Para el correcto tratamiento fiscal de la indemnización total percibida resulta imprescindible diferenciar entre los dos periodos contractuales que sustentaron la relación de la contribuyente con la empresa.

En cuanto a la relación laboral común, la cuantía exenta por cese en este periodo viene determinada por lo dispuesto en el art. 56 del Estatuto de los Trabajadores (ET) en su versión de 2002, es decir, indemnización de 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. Al haberse satisfecho la indemnización en 2011, la Inspección actualiza la cuantía conforme al IPC acumulado (24,5%). Respecto a la relación laboral especial de alta dirección (2003–2011), hasta la STS de 5 de noviembre de 2019 se venía sosteniendo que no existía exención alguna, dado que el RD 1382/1985 no fija una indemnización mínima obligatoria. Pero esta jurisprudencia cambia al reconocerse que, en casos de desistimiento empresarial, existe una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de servicio con un límite de 6 mensualidades, que sí puede considerarse exenta.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución de 27 de octubre de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestiman la reclamaciones **28/11424/2019** y **28/11425/2019** acumulada, interpuestas en su día por la contribuyente frente a sendas resoluciones desestimatorias de los Recursos de Reposición interpuestos por la interesada contra los Acuerdos del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se practican liquidación por el IRPF de los ejercicios 2010-2011 y resolución sancionadora por el IRPF-2011.

Cuantía: 465.851,82 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº ...3, por la Inspección se dictó acuerdo en fecha 27 de marzo de 2019 por el que se practica liquidación provisional por el concepto IRPF de los periodos 2010-2011 de la que resultó una deuda tributaria conjunta de 445.812,90 euros, de los que 345.502,12 euros se corresponden con la cuota y 100.310,78 euros con los intereses de demora.

En dicho Acuerdo de liquidación se argumenta lo siguiente:

- Las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 10 de octubre de 2014 mediante la notificación de la comunicación de inicio, si bien en el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones debe tenerse presente que las actuaciones inspectoras se interrumpieron con la notificación realizada a la obligada tributaria en fecha 05/06/2015, en virtud del Auto de .../2015 del Juzgado de Instrucción nº ... de la Audiencia Nacional en el que se acuerda la paralización de dichas actuaciones "dada la relación de los hechos que están siendo objeto de dichas comprobaciones administrativas con los que están siendo investigados en la presente causa". Dicho periodo de suspensión finalizó con la Sentencia del Tribunal Supremo nº .../2018 de fecha .../2018; la reanudación de las actuaciones fue notificada a la interesada mediante comunicación en fecha 27/11/2018.
- La contribuyente comenzó a prestar servicios para (...) el 1 de agosto de 1978 (en adelante, DH), en virtud de contrato de relación laboral común, firmándose el 20/05/2003 se firma un nuevo contrato entre ambas partes en el que se dice expresamente que la relación laboral pasa a ser

Síguenos en...



- especial de alta dirección. En fecha 31/03/2011 la contribuyente causa baja en DH al adherirse voluntariamente al procedimiento de despido colectivo en los términos fijados en el Acuerdo Laboral suscrito por DH y los sindicatos el .../2010, percibiendo una indemnización de 1.684.569,81 euros.
- De aquella indemnización de 1.684.569,81 euros, la interesada declaró en el IRPF de 2011 una renta regular de 74.383,65 euros, una renta irregular de 300.000 euros (a la que aplica la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006), considerándose que el 1.310.186,16 euros resulta exento (art. 7.e Ley IRPF).
  - La Inspección reduce el importe de la indemnización exenta a la que corresponde al periodo en el que medió relación laboral común u ordinaria (del 1/08/1978 a 20/05/2003), y partiendo del salario bruto correspondiente al ejercicio 2002 (128.961,75 euros), cuantifica la indemnización que hubiera correspondido de cesar aquella relación laboral en 2003 (128.961,75/12 x 45 días x 24,48 años), importe aquél que actualiza con el índice IPC desde enero de 2003 hasta marzo de 2011, ascendiendo a 484.575,55 euros, sometiendo a tributación del IRPF el resto de la indemnización percibida, computando una reducción del 40% del art. 18.2 de la Ley del IRPF sobre el límite de 300.000 euros.
  - Por otra parte, véase que el día anterior al inicio de las actuaciones la contribuyente presentó declaraciones complementarias por el IRPF de los ejercicios 2010 y 2011 incrementando los rendimientos del trabajo inicialmente declarados como consecuencia de la utilización de una tarjeta con cargo a una cuenta de DH, rentas que no fueron inicialmente declaradas. Estos mismos hechos fueron objeto de aquel litigio judicial antes referido, "*recayendo en fecha .../2017 Sentencia número .../2017, dictada por la Sección .. de la Sala de ... de la Audiencia Nacional, en el marco del Procedimiento Abreviado .../2016, en la que se condenaba, al obligado tributario arriba identificado, por delito de apropiación indebida y se le impone la obligación de restituir las señas rentas. Que en Sentencia nº .../2018, de (...), dictada por el Tribunal supremo se confirma la anterior sentencia*". Atendiendo a aquel pronunciamiento, por la Inspección igualmente se minoran los rendimientos del trabajo declarados en cada uno de los ejercicios comprobados en los importes que la citada Sentencia del Tribunal Supremo nº .../2018 obliga a restituir a la interesada como cantidades indebidamente apropiadas, de ahí que dichas cantidades no tienen la consideración de rentas sujetas a tributación en el IRPF.

**SEGUNDO.-** Recurrido aquel Acuerdo de liquidación en reposición, por la Inspección se dictó resolución en fecha 19 de junio de 2019 que desestimaba aquel recurso de reposición.

En dicha resolución, tras precisarse que ambas partes comparten que la indemnización correspondiente al periodo en el que medió relación laboral especial de alta dirección no resulta exenta del IRPF, se señala que para determinar el importe que resulta exento debe atenderse al periodo en el que la relación laboral era ordinaria o común, remitiéndose a los cálculos y argumentaciones ya vertidos en el Acuerdo de liquidación, que se reproducen.

**TERCERO.-** Trayendo causa de la referida regularización se instruyó expediente sancionador frente a la contribuyente por el IRPF de 2011, dictándose en fecha 27 de marzo de 2019 resolución sancionadora imponiéndose a la contribuyente sanción pecuniaria de importe 181.982,08 euros (50% de las cantidades dejadas de ingresar), al considerarse que la actuación del contribuyente incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 LGT).

Frente a dicho Acuerdo sancionador interpuso la contribuyente recurso de reposición, que fue desestimado por la Inspección mediante resolución de 17 de junio de 2019, insistiéndose en la concurrencia de responsabilidad tributaria merecedora de la sanción pecuniaria impuesta, tras rechazarse el alegato de haberse prescindido en la instrucción del procedimiento legalmente establecido.

**CUARTO.-** Frente a las resoluciones desestimatorias de ambos recursos de reposición, formuló la contribuyente reclamaciones ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (números de expedientes **28/11424/2019** y **28/11425/2019**, recayendo resolución en fecha 27 de octubre de 2021 que ratificaba la procedencia de los acuerdos impugnados, desestimándose las reclamaciones interpuestas.

Tras rechazarse la ausencia de motivación del Acuerdo de liquidación que denunciaba la interesada, no se considera aplicable al caso la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 22/04/2014 (referida a la exención en el IRPF en caso de cese de relación laboral especial de alta dirección), toda vez que aquel pronunciamiento recae en un supuesto de desistimiento del empresario, en tanto que en el presente caso la reclamante se adhirió voluntariamente al procedimiento de despido colectivo del Acuerdo laboral de fecha .../2010; así, no estamos ante una situación de despido por desistimiento del empresario (a lo cual resultaría de aplicación lo allí sentado por el Tribunal Supremo), sino ante un proceso de despido colectivo de carácter indudablemente voluntario a la que puede, o no, acogerse el trabajador; tampoco puede reconducirse la situación analizada a alguno de los presupuestos del artículo 10 del RD 1382/1985 ("*Extinción por voluntad del alto directivo*"), por lo que no existe en el presente caso ninguna una indemnización a percibir por la reclamante con carácter obligatorio.

Respecto de la determinación del importe de la indemnización que resulta exento (el referido al cese de la relación laboral ordinaria o común), se insiste en la corrección de los cálculos realizados por la Inspección,

Síguenos en...



que recogen la actualización del importe de aquella indemnización resultante de aplicar el art. 56 del Estatuto de los Trabajadores, desde la fecha en la que quedó dicha relación laboral suspendida (19/01/2003), hasta el cese de la misma (31/03/2011), actualización que se hace en base al IPC publicado por el INE; no obstante, respecto esta actualización señala el Tribunal Regional que *"la indemnización por despido es una cantidad tasada, previamente fijada por la ley, que permanece invariable, tanto a incrementos retributivos posteriores como a la evolución de precios, por lo que, a juicio de este Tribunal, no procede su actualización al año 2011, ni conforme al IPC ni en virtud de ningún otro criterio. ... No obstante, en base al principio de "reformatio in peius", se ha de mantener la actualización realizada por la Inspección ya que lo contrario supondría un empeoramiento de la situación de la reclamante"*.

Respecto de los cuestionados intereses de demora durante el tiempo en el que las actuaciones permanecieron suspendidas, se dice por el Tribunal que aquella paralización vino impuesta por concurrir prejudicialidad penal, impuesta por el Juzgado Central de Instrucción nº ... de Madrid, de ahí que se cite la STS de 15/07/2021, según la cual *"se considera que los periodos de interrupción justificada y la dilaciones en el procedimiento de inspección por causa no imputable a la Administración tributaria se han de tomar en cuenta en la fijación del día ad quem o fecha de finalización del periodo de devengo de los correspondientes intereses de demora"*.

Por último, en lo que hace a la sanción recurrida, después de rechazar los vicios denunciados en su tramitación, se concluye que *"Este Tribunal se suma a la valoración efectuada por la Inspección de los Tributos, ya que un comportamiento consistente en la consideración como exenta de una cantidad muy superior a la legalmente establecida, considerando para su cálculo el salario percibido como personal de alta dirección y no como personal sujeto a una relación laboral común denotan, como mínimo, negligencia en su actuación"*.

Dicha resolución consta notificada a la contribuyente en fecha 16 de noviembre de 2021.

**QUINTO.-** Frente a la referida resolución del Tribunal Regional formuló la contribuyente en fecha 13 de diciembre de 2021 el presente **RECURSO DE ALZADA** ante este Tribunal (siéndole asignado el número de expediente **RG.1218/2022**), formulando alegaciones en el propio escrito de interposición reiterando en esencia los alegatos de la previa reclamación:

- Ausencia de Fundamentos de derecho que sustenten la cuantificación de la Inspección. Frente al criterio del TS (sentencia de 13/06/2012) de prorratear la indemnización entre cada uno de los dos periodos de relaciones laborales, la Inspección explica cómo ha calculado el importe de lo que considera indemnización exenta pero no menciona en qué apoyos legales, doctrinales o jurisprudenciales funda los mismos. Se dice que la fórmula de cálculo del importe exento resulta arbitraria, no pudiéndose hacer depender de la voluntad de la Administración.
- Errores en el cálculo por la Inspección de la indemnización exenta. La Inspección toma como base de cálculo el salario de 2002, cuando la relación laboral ordinaria o común quedó en suspenso en marzo de 2003, por lo que debería haber hecho uso del salario en 2003, y no en 2002; por otra parte, si no disponía de los datos del salario de 2003, cuanto menos debiera haber actualizado el salario de 2002 a 2003 según el índice IPC. Además, el IPC que se utiliza para actualizar el salario de 2002 a 2011 no resulta el adecuado para reflejar la evolución del sector ..., careciendo por otra parte aquella metodología de ningún soporte legal, doctrinal o jurisprudencial; conforme a su propia metodología lo que tendría que hacer la Inspección es tratar de determinar de una forma más precisa cuál sería la indemnización que le hubiera correspondido a la obligada tributaria de seguir en régimen laboral común en 2011. Existen otros criterios objetivos distintos del IPC que reflejan con mayor acierto la evolución de los salarios.
- Sentencia del TS (Sala de lo Social) de 22/04/2014 en recurso 1197/2013 (STS 3088/2014) y jurisprudencia posterior. Se rechazan las argumentaciones del TEAR, quien niega la exención sobre la base de no estar ante un desistimiento empresarial sino ante un proceso de despido colectivo al que se acogió voluntariamente la contribuyente, y tal rechazo del reclamante se funda en tres argumentos: 1) por cuanto la Inspección ya ha admitido la exención por una parte de la indemnización; 2) porque el propio art. 7.e) admite la exención en casos de expedientes de regulación de empleo; y 3) porque el Tribunal Supremo en su STS de 23/07/2020 analiza idéntico caso y admite la exención.
- Interrupción del procedimiento e intereses de demora. Frente a las argumentaciones del TEAR, la contribuyente considera que la Inspección podía haber dictado liquidación provisional, pues podría haber limitado aún más el alcance de las actuaciones y referirse éstas exclusivamente a la tributación de la indemnización por despido, excluyendo el resto de retribuciones satisfechas por DH (entre ellas, los gastos cargados a tarjetas de crédito ...).
- Respecto a la sanción impuesta, se insiste en invocar la falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad, analizándose párrafo a párrafo el Acuerdo sancionador.

De acuerdo con lo anterior, se insta la anulación de la liquidación recurrida. Subsidiariamente, su anulación para su sustitución por otra en la que se tome como fecha de suspensión de la relación laboral común el 20/05/2003, que se actualice el salario de 2002 a 2011 según la verdadera evolución salarial del sector, y que se reconozca la exención de 20 días por año trabajado, con el límite de 12 meses, en lo que hace a la relación laboral especial de alta dirección. Que en la liquidación que se dicte, el cómputo de intereses de

demora finalice el 10/10/2015, disminuyéndose el plazo de devengo de 2.411 días a 1.195 días. Que se anule el expediente sancionador.

### 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución de 27 de octubre de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestiman la reclamaciones **28/11424/2019** y **28/11425/2019** acumulada, interpuestas en su día por la contribuyente frente a sendas resoluciones desestimatorias de los Recursos de Reposición interpuestos por la interesada contra los Acuerdos del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se practican liquidación por el IRPF de los ejercicios 2010-2011 y resolución sancionadora por el IRPF-2011.

TERCERO.- Resulta cuestión no discutida que la contribuyente prestó servicios para DH en forma de relación laboral, desde su incorporación el 1 de agosto de 1978, hasta la extinción de aquella relación laboral el 31 de marzo de 2011, y que durante aquel periodo de más de 32 años, aquella relación laboral que unía la interesada y la mercantil fue, inicialmente, una relación laboral ordinaria o común, y, posteriormente, una relación laboral especial de alta dirección. Sobre estas concretas circunstancias coinciden los pareceres de Administración y contribuyente.

Sobre la fecha en la que aquella inicial relación laboral ordinaria o común quedó en suspenso al iniciarse una relación laboral especial de alta dirección ya divergen las partes, entendiéndose que aquella fecha resulta ser el 20/05/2003 con la firma del correspondiente contrato de alta dirección, en tanto la Administración sostiene que tal relación laboral especial se habría iniciado el 20/01/2003 de acuerdo con el contenido de aquel contrato.

En el citado contrato firmado por las partes el 20 de mayo de 2003, se dice que:

*"Que D<sup>a</sup> Bts fue nombrada Directora General Adjunta, Directora de la Unidad ... por los Órganos de Gobierno de (...) el día 20 de enero de 2003, siendo necesario recoger en un solo documento los pactos relativos a su relación laboral especial de Alta Dirección, por necesidades de seguridad jurídica para ambas partes.*

*Que ambas partes ...*

#### ESTIPULACIONES

*PRIMERA.- Es objeto del presente contrato, la realización y asunción por D<sup>a</sup> Bts de las funciones y responsabilidades inherentes al cargo de Directora General Adjunta, Directora de la Unidad ..., dependiendo en el desempeño de sus funciones y sometiéndose exclusivamente a las directrices emanadas del Presidente Ejecutivo del Consejo de Administración o persona en quien éste o el Consejo de Administración deleguen y desempeñando tales funciones con la máxima diligencia, plena dedicación, exclusividad y fidelidad a la empresa y autonomía.*

...

*TERCERA.- El presente contrato, que se figura como regulador de la relación laboral especial de Alta Dirección, ...*

*CUARTA.- ... entró a prestar sus servicios en (...) con dicha fecha [1 de agosto de 1978] mediante una relación común. Dicho vínculo laboral común se considera vigente, pero suspendido con ocasión de su promoción interna a Directora General Adjunta, Directora de la Unidad ..., el 20 de enero de 2003, todo ello al amparo del art. 9 del RD 1385/1985, de 1 de agosto.*

*Dicho vínculo laboral común renacerá o se extinguirá de acuerdo con lo dispuesto en la cláusula octava de este contrato. ..." (la letra negrita y subrayada se incorporan en la presente resolución).*

Aquel contrato de alta dirección viene a regular por escrito la nueva situación laboral de la contribuyente resultado de su nombramiento como Directora General Adjunta de DH el 20 de enero de 2003, y como expresamente recoge el contrato, lo hace así "por necesidades de seguridad jurídica para ambas partes", toda vez que desde aquella fecha del 20 de enero de 2003 la interesada está ostentando aquel cargo con las funciones y responsabilidades que aparecen reflejadas en aquel contrato escrito, de ahí que no alberga este Tribunal duda alguna acerca de la fecha de inicio de aquella relación laboral especial de

Síguenos en...



alta dirección, el 20 de enero de 2003, como así concluyó la Inspección. En este sentido, ya se argumenta en el Acuerdo de liquidación, que:

*"la fecha a tener en cuenta como finalización de la relación laboral común es el 20/01/2003, fecha de nombramiento como Directora General Adjunta, siendo el 20/05/2003, la fecha del contrato que se suscribe para <<recoger en un solo documento los pactos relativos a su relación laboral especial de Alta Dirección>> como se señala expresamente en el texto del mismo, tras reconocer que <<D<sup>a</sup> Bts fue nombrada Directora General Adjunta, Directora de la Unidad ... por los Órganos de Gobierno de (...) el día 20 de enero de 2003 >>".*

**CUARTO.-** Abordar la eventual exención de las cantidades satisfechas por DH a la contribuyente con ocasión del cese de ambas relaciones laborales el 31 de marzo de 2011, requiere realizar un doble análisis, toda vez que en el caso concurren dos relaciones laborales sucesivas que ampararon la prestación de servicios de la contribuyente a la mercantil: una inicial ordinaria o común (1/08/1978 a 20/01/2003) y otra posterior especial de alta dirección (20/01/2003 a 31/03/2011), habiendo quedado suspendida la inicial relación laboral ordinaria o común el 20/01/2003, extinguiéndose ambas el 31/03/2011.

Precisado lo anterior, véase que el análisis de la cuestión debatida debe iniciarse con la remisión al artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, que, según su redacción originaria, establecía que:

*"Estarán exentas las siguientes rentas: ...*

*e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato".*

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

1. Con relación al cese de relaciones laborales de carácter común, disponía el artículo 56.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores (en su redacción dada por la Ley 45/2002), que, *"Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador o el abono de una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades"*.
2. En el supuesto de *"despido o cese del trabajador"* mediando relación laboral especial de alta dirección, harta conocida es la reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (entre otras, en sentencias de 21 de diciembre de 1995, recurso de casación número 4174/1994; 15 de febrero de 2002, recurso de casación número 8429/1996; 31 de enero de 2003, recurso de casación número 1105/1998; 1 de julio de 2008, recurso de casación número 3673/2002; o 13 de junio de 2012, recurso de casación número 145/2009), donde se venía sosteniendo la no exención en el IRPF de importe alguno correspondiente a la indemnización por cese de la relación laboral especial de alta dirección, argumentándose que *"no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto"* (sentencia de 21 de diciembre de 1995, recaída en el recurso de casación núm. 4174/1994). Dicha jurisprudencia se modifica en 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 referirse el fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, se señala con relación al criterio hasta entonces reiterado y constante, que, *"hay razones fundadas para entender superado dicho criterio"*, fijándose *"como criterios interpretativos de esta sentencia"* que, en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento empresarial *"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"*.

Visto el régimen fiscal aplicable a las indemnizaciones por cese de relaciones laborales ordinarias o comunes y especiales de alta dirección, y resultando patente que en el presente caso estamos ante dos periodos claramente diferenciados en los que mediaron distintas relaciones laborales, véase que la indemnización de 1.654.569,81 euros satisfecha por la mercantil con ocasión de aquel cese no ofrece diferenciación alguna respecto a uno y otro periodo, señalándose en la carta que la empleadora dirige a la interesada en fecha 21/03/2011 que:

*"De conformidad con la autorización contenida en la resolución de la Dirección general de Trabajo de fecha .../2011, dictada en el expediente número .../..., y habiéndose aceptado su acogimiento a la medida de baja*

Síguenos en...



indemnizatoria contenida en el acuerdo Colectivo de fecha ... de 2010, por medio de la presente le comunico que causara baja en la entidad el próximo día 31 de marzo de 2011.

Como consecuencia de la extinción de la relación laboral y de conformidad con lo establecido en el mencionado Acuerdo, se abonarán las siguientes cantidades:

- En concepto de indemnización (45 días por año de servicio con el tope de 42 mensualidades), la cantidad de 1.654.569,81 euros.

- En concepto de cantidad adicional ... 30.000 euros".

Vistos aquellos términos, admite la Inspección que "el cese en el trabajo de Doña **Bts** es debido a un ERE".

A requerimiento de la Inspección afirmó la representada que aquel importe de 1.654.569,81 euros es el resultado de tener en cuenta unas retribuciones anuales de 472.734,23 euros (marzo-2010 a febrero-2011), un periodo de prestación de servicios de 30,68 años (operando según afirma la interesada el límite de 42 mensualidades) y los 45 días de salario por año de servicio que se dice en aquel escrito de la empleadora de 21/03/2011, esto es:  $472.734,23/12 \times 42 = 1.654.569,81$  euros.

Ahora bien, el hecho de que para la fijación del importe de la indemnización de 1.654.569,81 euros la empleadora no haga distinción alguna de dos periodos diferenciados en los que mediaron relaciones laborales distintas, nada altera el sometimiento al régimen jurídico que regula la exención en el IRPF de las indemnizaciones por cese de relaciones laborales, siendo dicho régimen jurídico el anteriormente esbozado sintéticamente para el caso de extinción de cada una de esas relaciones laborales. Véase que un supuesto similar al actual, en el que mediaron ambas relaciones laborales, fue abordado por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 2002 (núm. 2460/2001). Como dice la Sala del Alto Tribunal haciendo referencia a la inicial sentencia del Juzgado de lo Social, en aquel supuesto "El cálculo de la indemnización que por resolución del contrato correspondía al trabajador se resolvió en la sentencia de instancia atribuyendo al concepto <<años de servicio>> a que se refiere el artículo 56.1 b) ET, toda la duración de la actividad del demandante desde su inicio", pronunciamiento éste posteriormente corregido por la sentencia del TSJ (objeto de casación), como precisa el Tribunal Supremo en su sentencia:

"la sentencia recurrida hizo una distinción entre <<años de servicio>> prestados como trabajador común y aquellos otros que se llevaron a cabo como alto directivo, atribuyendo el módulo de 45 días por año a los primeros y el de siete días por año, con el límite de seis mensualidades, para los segundos, aplicando a este tramo de actividad los artículos 10. tres b) y 11. uno del R.D. 1382/1985."

El Tribunal Supremo confirma la necesidad de diferenciar entre aquellas dos relaciones laborales a efectos de determinar el importe de la indemnización correspondiente, si bien estima parcialmente el recurso de casación de la empleadora al resultar improcedente la indemnización correspondiente al periodo intermedio en el que medió relación laboral especial de alta dirección, por cuanto "terminada la misma en noviembre de 1.997 y planteada la demanda de resolución de contrato en octubre de 2.000, es manifiesto que en este momento había terminado el plazo de prescripción para pedir cualquier indemnización derivada de la terminación de la relación laboral especial".

Así pues, como ya se anticipaba, el análisis de la cuestión impone diferenciar el tratamiento fiscal en el IRPF de las indemnizaciones correspondientes al cese de cada una de aquellas dos relaciones laborales que se extinguieron en la misma fecha del 21/03/2011.

**QUINTO.-** Por lo que hace a la relación laboral ordinaria o común que ampara la prestación de servicios de la contribuyente a la mercantil desde el 1/08/1978 hasta el 20/01/2003, en el que quedó en suspenso, extinguiéndose el 21/03/2011, recordar el ya citado artículo 7.e) de la Ley 35/2006 del IRPF, que en su redacción vigente en el ejercicio 2011 establece:

"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.

Quando 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 éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

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".

Las partes podrán haber dispuesto el importe de indemnización que entiendan oportuno por el cese de la relación laboral, pero a efectos fiscales, a efectos del IRPF, y por lo que hace al cese de la relación laboral ordinaria o común (1/08/1978 - 20/01/2003) la cuantía de la indemnización que resultará exenta será aquella "que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente", toda vez que como afirma la Inspección, "el cese en el trabajo de Doña Bts es debido a un ERE".

Por tanto, acierta la Inspección y el Tribunal de instancia cuando cuantifican el importe de la indemnización por cese de la relación laboral ordinaria o común en el resultado de multiplicar el salario diario al tiempo en que cesó la prestación de servicios el 20/01/2003 (para lo cual, frente a ninguna prueba aportada por la interesada, debe atenderse como salario anual a la totalidad de las retribuciones fijas y variables percibidas por la contribuyente de la mercantil en los doce meses naturales inmediatamente anteriores, esto es, las correspondientes a todo el ejercicio 2002), por los 45 días de salario diario que dispone el art. 56 del Estatuto de los Trabajadores, por los 22,48 años de "años de servicio", resultando aquel importe de 389.217,31 euros (128.961,75 / 365 x 45 x 24,48).

Obviamente los "años de servicio" son los correspondientes a los 22,48 años durante los cuales la interesada prestó servicios para la empleadora bajo el régimen de relación laboral ordinaria o común, dado que como señala la Sala de lo Social del TSJ de Asturias en su sentencia de 30/03/2001, rec. 2471/2000, "el tiempo de prestación de servicios como alto directivo, sometido ya a la relación laboral especial regulada en el Real Decreto 1382/1985, no puede ser tenido en cuenta para fijar las consecuencias económicas de una relación laboral distinta, la común u ordinaria, que por encontrarse en suspenso ni originaba la obligación de prestar servicios ni la contrapartida de remunerar el trabajo". Y, por lo que hace al "salario diario" a tener en cuenta, éste se corresponde con el percibido por la trabajadora al tiempo que quedó en suspenso aquella relación laboral ordinaria o común, como ya sostuvo este Tribunal en su resolución de 8 de marzo de 2018 (RG.1476/2014), según la cual:

*"En el presente caso, atendiendo a la indemnización por despido improcedente de la relación laboral común del 25 de mayo de 1990 a 7 de junio de 2001 (suspendida desde esa fecha), la correspondiente indemnización debe cuantificarse por los salarios dejados de percibir entonces, por los salarios dejados de percibir que retribuían aquella relación laboral común; resulta del todo improcedente pretender que la indemnización correspondiente al cese de una relación laboral común no atienda a los salarios que retribuían esa relación laboral común, sino que se calcule a partir de unos salarios que no retribuían esa relación laboral común (suspendida en 2001), sino a partir de unos salarios que retribuyen a la Sra Aaa por las funciones que realiza como Consejera Delegada y Directora General.*

*... Claro está que la indemnización prevista por el Estatuto de los Trabajadores para el caso de despido improcedente debe atender para su cálculo a los salarios que retribuían la relación laboral extinguida, no otra posterior cuyas retribuciones aumentaron en un 35% para responder a aquellas mayores funciones y poderes que no se ejercían antes.*

*En este sentido este Tribunal ha fallado otras resoluciones, como la de 17 de febrero de 2011 (RG.5543/2009)".*

Coincidente con el parecer de este Tribunal se pronuncia la ya citada sentencia de 30/03/2001 de la Sala de lo Social del TSJ de Asturias para un caso idéntico al que ahora nos ocupa:

*"Por los mismo efectos de la suspensión el salario regulador del despido, tanto para el cálculo de la indemnización como para la fijación de los denominados salarios de trámite, no puede ser el recibido por una relación laboral distinta, la de alta dirección, que la extinguida de forma improcedente: la ordinaria. El juzgado de instancia toma un salario - 22.182 ptas diarias (hecho probado octavo) - que el demandante percibía por ser alto directivo y exclusivamente en función de la existencia de esta relación especial, pero con la extinción del vínculo de alta dirección, por el desistimiento del empleador, ninguna causa justifica la percepción de ese importe sino del que corresponde a la relación laboral común cuya reanudación procedía" (la letra negrita se incorpora en la presente resolución).*

Así, esos 389.217,31 euros resulta ser "la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo" para el caso de "indemnizaciones por despido o cese del trabajador", en el presente caso de cese de relación laboral ordinaria o común.

Llegados a este punto, la Inspección "teniendo en cuenta el periodo de tiempo en el que la relación laboral común ha estado suspendida, se actualiza dicho importe a la fecha del abono efectivo de la indemnización, teniendo en cuenta el IPC" (una variación del 24,5% de enero de 2003 a marzo de 2011, según el Instituto Nacional de Estadística), de ahí que considere en el Acuerdo de liquidación que el importe exento del IRPF por el cese de la relación laboral ordinaria o común es de 484.575,55 euros.

Ya ante el Tribunal de instancia cuestionó la reclamante aquella actualización del importe mediante el IPC, y respecto de eso se dice en la resolución del Tribunal de instancia aquí recurrida, que:

*"... la Inspección, al considerar que dicho importe es el que correspondía en la fecha de suspensión de la relación laboral común (19/01/2003), actualiza el mismo a la fecha del abono efectivo de la indemnización*

(31/03/2011) en base al IPC. De esta forma, la Inspección concluye que el importe de la indemnización exenta asciende a 484.575,55 euros,

En este punto, la interesada discrepa nuevamente con la actualización realizada por la Inspección. En particular, reitera que, aún no compartiendo la metodología de la Inspección, la indemnización debería actualizarse desde 01/01/2002 hasta el 31/03/2011, y no desde enero de 2003 a marzo de 2011. Asimismo, señala criterios alternativos que, a su juicio, son más adecuados para calcular la indemnización que le correspondería si hubiese continuado en régimen laboral común hasta 2011, como, a título de ejemplo, el incremento salarial del sucesor, el incremento de la masa salarial de ... o el incremento de la retribución de la propia interesada durante el período.

Pues bien, a este respecto, señalar que la indemnización por despido es una cantidad tasada, previamente fijada por la ley, que permanece invariable, tanto a incrementos retributivos posteriores como a la evolución de precios, por lo que, a juicio de este Tribunal, no procede su actualización al año 2011, ni conforme al IPC ni en virtud de ningún otro criterio. En este sentido, la suspensión de la relación laboral común el 19/01/2003, determinó la suspensión de cualquier derecho de contenido económico derivado de tal relación ya que al estar la misma suspendida la interesada no generó derecho alguno al respecto, por lo que no procede actualizar la indemnización que tenía derecho a percibir conforme a la normativa legalmente establecida. No obstante, en base al principio de "reformatio in peius", se ha de mantener la actualización realizada por la Inspección ya que lo contrario supondría un empeoramiento de la situación de la reclamante".

Valga anticipar que el criterio de este Tribunal en lo aquí debatido coincide con el de la Inspección, resultando necesaria la actualización del importe que resulta de la literalidad del precepto en casos como los aquí discutidos, a los efectos de determinar el importe de la indemnización que resulta exento del IRPF, como así se recoge entre otras en las resoluciones de 8 de marzo de 2018 (RG.1476/2014) y de 17 de febrero de 2011 (RG.5543/2009). En el mismo sentido puede citarse la sentencia de 31 de mayo de 2007 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso 1415/2003), donde ante idéntico caso que el aquí analizado y a los concretos efectos de cuantificar el importe exento en el IRPF, argumenta la Sala que "en consecuencia, procede la exención prevista en el art. 9.1 de la Ley 18/1991, de 8 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta el límite de la indemnización contemplada en el artículo 56 ET para el despido improcedente por el tiempo en que el recurrente mantuvo una relación laboral ordinaria efectiva, entre el 1 de octubre de 1960 y 30 de junio de 1969, calculada con la retribución correspondiente al puesto de trabajo que ostentaba, debidamente actualizada a la fecha del despido" (el subrayado es de este Tribunal), despido éste que en aquel caso se produjo en 1991, al haber mediado desde 1969 a 1991 una relación laboral de carácter especial de alta dirección; así, deben rechazarse los alegatos de la actora, quien reniega de aquella actualización del importe de la exención por considerar que carece de soporte legal, doctrinal o jurisprudencial, pues los Tribunales del orden contencioso administrativo comparten este parecer.

No obstante renegar de aquella actualización del importe a partir del IPC publicado por el Instituto Nacional de Estadística (periodo enero 2003 - marzo 2011), insta simultáneamente la reclamante a hacer uso de otros parámetros que mejor reflejen la evolución de los salarios en el sector financiero. Al margen de la inconsistencia que supone rehuir de aquella actualización al tiempo que se invoca una actualización alternativa más beneficiosa, recordar que la finalidad de aquella actualización en el presente caso estriba en la modulación de la capacidad contributiva de la contribuyente en el ejercicio 2011, evitando que ésta atienda a un parámetro de cálculo que data de 2003, de ahí que sólo el IPC se erige como factor de actualización válido.

**SEXTO.-** Insiste la reclamante en esta alzada, como ya hiciera ante el Tribunal Regional, en reprochar a la Inspección que no recoja los apoyos legales, doctrinales o jurisprudenciales sobre los que funda la determinación de aquel importe de la indemnización exenta que corresponde al periodo en el que medió una relación laboral ordinaria o común, situando esa falta de fundamentación jurídica en una ausencia de motivación generadora de indefensión.

La mera remisión a las argumentaciones de la Inspección recogidas en la presente resolución imponen rechazar la pretensión de la reclamante, pues resulta meridianamente clara la argumentación de la Inspección, con cita de diferentes preceptos legales y diferentes sentencias recaídas en casos similares al actual. Como ya se recoge en la resolución del Tribunal de instancia aquí recurrida, y este Tribunal hace suyo:

"La Inspección expone la forma de cálculo de la parte de la indemnización exenta realizada por la reclamante. Seguidamente, calcula la indemnización exenta en un importe inferior al determinado por la interesada. En particular, señala la propia Inspección que la diferencia en el importe calculado por ambas partes radica en la retribución total empleada para el cálculo del salario día, habiendo aplicado la interesada la retribución total del último año trabajado como personal de alta dirección mientras que la Inspección utiliza la retribución total del año 2002, es decir, del último año en el que la interesada prestó sus servicios bajo una relación laboral común. Finalmente, la Inspección calcula el límite exento, 45 días por año trabajado bajo el régimen jurídico de régimen laboral común, y, puesto que el despido se produce en 2011

y se ha tomado como salario base el de 2002, actualiza el importe conforme a la evolución durante dicho periodo del Índice de Precios al Consumo (IPC).

Por su parte, la interesada defiende la existencia de indefensión por considerar que la Inspección no se ha basado en ningún fundamento jurídico que señale que la forma de cálculo de la indemnización exenta es la empleada por ella y no la defendida por la reclamante. Sin embargo, como ya se ha indicado anteriormente, a juicio de este Tribunal, lo señalado por la reclamante no supone, de modo alguno, existencia de indefensión, sino, por el contrario, evidencia que la interesada tenía pleno conocimiento de los cálculos realizados por la Inspección, con independencia de que esté de acuerdo o no con dichos cálculos. De este modo, una cosa es que la interesada no esté de acuerdo con los fundamentos y motivos dados por la Administración y cuestión distinta es que ésta última no haya expuesto dichos fundamentos, lo cual insistimos no ha ocurrido en el presente caso.

En definitiva, no parece que el acto que nos ocupa pueda ser censurado de falta de motivación, pues a la vista de las alegaciones planteadas resulta claro que la interesada ha conocido perfectamente las cuestiones que allí se suscitaron, así como las razones y motivos en los que la Administración basa sus pretensiones. Las posibilidades de defensa no han sido perjudicadas en ningún momento, es más, en las alegaciones presentadas ante este Tribunal, la reclamante realiza una defensa solvente de su posición, lo que apunta a un correcto conocimiento de los hechos y de las razones que son objeto de la controversia.

En consecuencia, no se aprecia un defecto formal en el procedimiento administrativo que suponga la anulabilidad del acto, así como tampoco la existencia de indefensión a la interesada ya que, como de sus propias alegaciones se desprende, ha estado en todo momento en conocimiento de las actuaciones y conclusiones alcanzadas por la Inspección, por lo que se desestima lo alegado por la misma en este punto".

Asocia la reclamante la que se dice ausencia de fundamentación de la Inspección al cuantificar el importe exento del IRPF, con reiteradas citas de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2008 (recurso 80/2007), pronunciamiento éste ratificado por el Tribunal Supremo. Así, invocando aquel pronunciamiento, insiste la contribuyente que el importe de la exención debe determinarse prorrateando la indemnización conforme a cada periodo de duración de ambas relaciones laborales, lo cual, obviamente, no puede aceptarse.

Al tiempo de cesar aquella relación laboral que ahora nos ocupa, las partes podrán haber dispuesto en el seno de aquel ERE el importe de la indemnización que consideren conveniente a sus respectivas pretensiones, como su forma de cálculo o determinación; pero el importe que resulta exento del IRPF es el que se recoge en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF y no el que puedan haber acordado las partes en aquel ERE, de ahí que el "prorrateo" de la indemnización total satisfecha por el cese de ambas relaciones laborales de ningún modo puede resultar la norma determinante del importe exento en el IRPF. Las normas reguladoras de los tributos aparecen enumerados en el artículo 7.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, entre cuyas fuentes no figuran los eventuales acuerdos de empleadora y empleado.

Véase que aquella sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2008 recoge como antecedente que, "respecto del despido improcedente de Don Aaa, Consejero de la entidad y Director General de la misma, entiende la Inspección que proceden las retenciones sobre la indemnización satisfecha por razón de su despido, prorrateando el importe de dicha indemnización en relación al período en que estuvieron vigentes las relaciones de carácter laboral y la de carácter especial. De las 29.672.052 ptas objeto de indemnización, entendió la Inspección que un tercio, 9.890.684 ptas, está sujeto a la indemnización, por corresponder con el tiempo que duró la relación de carácter especial, 9 años", liquidación ésta por el concepto Retenciones IRPF 2000-2001 ratificada por este TEAC y que, frente al recurso contencioso administrativo de la empleadora en el que ésta invocaba la exención de la indemnización correspondiente al periodo en el que medió relación laboral especial de alta dirección, argumenta la Sala en aquella sentencia de 7 de mayo de 2008, que:

"SEXTO.- En cuanto a la indemnización por despido satisfecha a Arturo , reiteramos igualmente lo que expusimos in fine en el fundamento jurídico cuarto, adelantando que debe desestimarse la pretensión formulada por la recurrente, toda vez que no puede considerarse exenta la indemnización como consecuencia de la extinción de la relación laboral especial por el hecho de que la relación laboral ordinaria estuviese en suspenso, y sobre la que la recurrente no practicó indemnización alguna, siendo adecuada la regla del prorrateo conforme al período de duración de ambas relaciones laborales, sujetas a normativas diferentes, estando la especial sometida al RD 1382/1995 de 1 de agosto. Por consiguiente, aunque se hallare en suspenso la relación ordinaria, no puede decirse que no se le aplique a dicho directivo la relación laboral especial, con todas sus consecuencias fiscales cuando a ella se ha sometido, Y en efecto, el TS en sentencia de 21 de diciembre de 1995 , ha considerado que la indemnización prevista en el art.11.1 de la citada norma, en relación con el art.7.3 de la ley 40/1998 , no se halla exenta. Y ello se ha reiterado de forma continua en la doctrina del Tribunal Supremo.

Esta doctrina se ha venido reiterando en otras del Tribunal Supremo, ..." (el subrayado es de este Tribunal).

En sentencia de 13 de junio de 2012 el Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación 145/2009 interpuesto contra la anterior sentencia, al plantearse la eventual exención de la indemnización correspondiente al cese de la relación laboral especial de alta dirección, rechazando el Alto Tribunal

discordancia alguna con las sentencias de contradicción aportadas (SSAN de 25/04/2002 y 28/04/2004), toda vez que al igual que en el caso debatido, en los aportados como contraste también se someten a tributación las indemnizaciones por cese de relaciones laborales especiales de alta dirección, precisándose por el Tribunal Supremo que la SAN de 28/04/2004 aportada "... desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por una persona que según la Sala tenía la condición de personal de alta dirección, en relación con la retención practicada por su empresa respecto a la parte de la indemnización que se consideraba sujeta y no exenta, por haber sido precedida de una relación laboral común, rechazando la alegación de que el total de la indemnización pactada estaba exenta por corresponder a menos de 45 días por año de servicio en la empresa, de acuerdo con lo que establecía el art. 9.1 d) de la Ley del Impuesto 8/1991".

Visto el análisis de aquellas sentencias invocadas reiteradamente por la contribuyente, de suyo es concluir que el análisis de la cuestión que aquí nos ocupa lo ventila la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional sin más que considerar "adecuada la regla del prorrateo conforme al período de duración de ambas relaciones laborales", precisándose en los Antecedentes del caso que "respecto del despido improcedente ..., entiende la Inspección que proceden las retenciones sobre la indemnización satisfecha por razón de su despido, prorrateando el importe de dicha indemnización en relación al período en que estuvieron vigentes las relaciones de carácter laboral y la de carácter especial. De las 29.672.052 ptas objeto de indemnización, entendió la Inspección que un tercio, 9.890.684 ptas, está sujeto a la indemnización, por corresponder con el tiempo que duró la relación de carácter especial, 9 años".

Como ya se ha afirmado, el importe de la indemnización que resulta exento del IRPF es el que se recoge en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, y no el que puedan haber acordado las partes en aquel ERE, por lo que aquel "prorrateo" del total de la indemnización por la parte correspondiente al período en el que medió relación laboral común u ordinaria se corresponderá con el importe exento del IRPF que dispone la normativa tributaria cuando el resultado cuantitativo resulte coincidente. Resultará de perogrullo, pero ningún prorrateo puede sustituir la normativa reguladora de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por cese de relaciones laborales, ordinarias y especiales de alta dirección, así que la aceptación de aquel "prorrateo" como válido a efectos de cuantificar el importe de la indemnización exenta en el IRPF por cese de la relación ordinaria o común resultará ajustado a Derecho cuando la cuantificación final responda o coincida con lo prevenido por la normativa reguladora del IRPF.

En el caso analizado por aquella sentencia de la Audiencia Nacional invocada por la reclamante nada se sabe acerca del importe exento en el IRPF que resulta de aplicar lo prevenido por aquel artículo 7.e) de la Ley 40/1998 del IRPF (más allá de que habrá que estarse a 45 días de salario por año trabajado, con el límite de 42 mensualidades, al concurrir despido improcedente). Así, se desconoce tanto el tiempo de duración de la relación laboral ordinaria (únicamente se sabe que éste es el doble del período en el que medió relación especial de alta dirección), y se desconoce el salario que percibía el contribuyente al tiempo de suspenderse la inicial relación laboral ordinaria o común, por lo que ninguna conclusión puede extraerse del hecho que la cuantía de la indemnización exenta resulte ser de "9.890.684 ptas".

Luego el "prorrateo" de una cantidad de la que se desconoce absolutamente su origen (a qué parámetros responde su cuantificación), nada puede informarse acerca de la determinación del importe exento en el IRPF por cese de la relación laboral ordinaria o común, de ahí que ninguna aplicación al caso ahora discutido puede derivarse del análisis explícito que se recoge en aquella sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2008.

**SÉPTIMO.-** Por lo que hace a la indemnización de la relación laboral especial de alta dirección que resulta exenta del IRPF, ningún importe exento se consideró por la Inspección, y ningún importe exento se consideró por el Tribunal de instancia, arguyendo éste en la resolución aquí impugnada que la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia se circunscribía al supuesto de ceses de relaciones laborales por desistimiento, no estando en el presente caso ni en ese supuesto ni en ningún otro supuesto de los recogidos en el artículo 10 del RD 1382/1985, por lo que no existe en el presente caso ninguna una indemnización a percibir por la reclamante con carácter obligatorio, de ahí que proceda el pleno sometimiento al IRPF de la correspondiente indemnización.

Como ya se ha dicho en la presente resolución, en el supuesto de "despido o cese del trabajador" mediando relación laboral especial de alta dirección, harta conocida es la ya citada jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la que 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*

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

Dicha jurisprudencia se modifica en la invocada sentencia de 5 de noviembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso de casación 2727/2017), en la que, tras advertir que "hay razones fundadas para entender superado dicho criterio" anterior, se argumenta 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 alto directivo 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" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

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 consecuencia de expedientes de regulación de empleo, pues como se dice en la ya citada carta que la empleadora dirige a la contribuyente en fecha 21 de marzo de 2011, "De conformidad con la autorización contenida en la resolución de la Dirección general de Trabajo de fecha .../2011, dictada en el expediente número .../..., y habiéndose aceptado su acogimiento a la medida de baja indemnizatoria contenida en el acuerdo Colectivo de fecha ... de 2010, por medio de la presente le comunico que causara baja en la entidad el próximo día 31 de marzo de 2011".

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

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

De ahí que el "despido colectivo" que articula la extinción de los contratos laborales comunes u ordinarios en el art. 51 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 el procedimiento de regulación de empleo previsto en el Estatuto de los Trabajadores, no puede considerarse

exención alguna en el IRPF para estos casos, lo que impone desestimar esa concreta pretensión de la reclamante.

**OCTAVO.-** Sostiene la reclamante la improcedencia del devengo de intereses de demora durante el periodo en el que las actuaciones permanecieron suspendidas en virtud del Auto de .../2015 del Juzgado de Instrucción nº ... de la Audiencia Nacional "dada la relación de los hechos que están siendo objeto de dichas comprobaciones administrativas con los que están siendo investigados en la presente causa", y, respecto de esta cuestión ya se argumentó acertadamente por el Tribunal de instancia, que:

*"El artículo 103 e) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en su redacción racione temporis, dispone (el subrayado es nuestro):*

*<<e) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>.*

*De acuerdo con dicho artículo, en ningún caso la Inspección tiene la obligación de practicar liquidación provisional por los hechos no enjuiciados en vía judicial, sino que se establece la posibilidad de practicar o no la misma. Pero, a mayor abundamiento, consta en el expediente Resolución del Juzgado Central de Instrucción nº ... de Madrid en el que se comunica a la Inspección acuerdo de paralización de las actuaciones inspectoras por concurrir circunstancia de prejudicialidad penal. En consecuencia, resulta evidente la imposibilidad de la Inspección de continuar con el procedimiento inspector, constituyendo dicha circunstancia un supuesto de interrupción justificada desde el momento de su comunicación a la interesada.*

*En consecuencia, procede la exigencia de intereses de demora conforme a lo calculado por la Inspección en el Acuerdo de liquidación ahora impugnado. En este punto, resulta conveniente traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15/07/2021, recurso nº 1244/2018, la cual establece el siguiente criterio:*

*<<Interpretando el artículo 150.1, párrafo primero, de la LGT/2003 en conexión con el artículo 104.2 de la misma Ley, se considera que los periodos de interrupción justificada y la dilaciones en el procedimiento de inspección por causa no imputable a la Administración tributaria se han de tomar en cuenta en la fijación del dies ad quem o fecha de finalización del periodo de devengo de los correspondientes intereses de demora>>.*

*En virtud de lo anterior, este Tribunal no puede sino desestimar lo alegado por la reclamante, confirmando la regularización practicada por la Inspección de los Tributos".*

Visto aquel argumento, procede ratificar la exigencia de aquellos intereses de demora, debiéndose citar igualmente el artículo 190.3.a) del RD 1065/2007, que permite -pero no impone- la formalización inspectora de una liquidación provisional cuando exista una reclamación judicial o un proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

Además, no resulta procedente que la contribuyente plantee ahora que la Inspección debiera haber modificado el ámbito de las actuaciones para poder continuar con la comprobación de la tributación de la indemnización en el IRPF, cuando no acredita que la misma interesada hubiera opuesto entonces objeción alguna a aquel Auto de .../2015 del Juzgado de Instrucción nº ... de la Audiencia Nacional que ordenaba a la Inspección la paralización de las actuaciones inspectoras por concurrir causa de prejudicialidad penal.

**NOVENO.-** Finalmente, procede entrar a examinar la procedencia de la sanción pecuniaria de importe 191.113,68 euros impuesta por la Inspección por el IRPF de 2011 al considerarse la actuación de la interesada constitutiva de infracción tributaria leve (base de la sanción 382.227,36 euros), y ratificada por el Tribunal de instancia, que trae causa de la actuación del sujeto pasivo consistente en declarar exenta del IRPF 1.310.186,16 euros (art. 7.e Ley IRPF), de los 1.684.569,81 euros percibidos como indemnización por cese de la relación laboral.

Precisado lo anterior, cumple recordar que la actuación de la interesada, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2011, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Ahora bien, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales

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

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

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

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

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

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

*"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación*

Síguenos en...



razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945) , dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 ( RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004 ), FD Cuarto]].

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

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

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

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

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

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

Vista la resolución sancionadora dictada por la Administración tributaria, la misma reproduce como Antecedentes de Hecho la práctica totalidad de aquel previo acuerdo de liquidación, y tras una argumentación teórica acerca de la culpabilidad, bajo el epígrafe "Aplicación al caso concreto" recoge el análisis de la concurrencia de infracción tributaria en la actuación del sujeto pasivo los siguientes razonamientos:

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que la obligada tributaria **Bts** ha declarado incorrectamente el importe de la indemnización percibida como consecuencia de la finalización de su relación laboral con la entidad .../DH. La obligada es plenamente consciente de que las indemnizaciones percibidas, como consecuencia de la extinción de la relación laboral de alta dirección, en ningún caso pueden considerarse exentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No puede alegar que nos encontremos ante una cuestión judicial compleja, ni que haya sufrido vaivenes interpretativos, puesto que existe una línea jurisprudencial suficientemente consolidada, 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), que claramente determinan la sujeción y no exención de las cantidades percibidas en concepto de indemnización por la extinción de la relación laboral de alta dirección.

A juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en su conducta el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, como se ha expuesto, incumplió de forma consciente y voluntaria, al actuar de forma cuando menos negligente, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que era plenamente consciente de la no aplicabilidad de la exención a la parte de la indemnización percibida por la extinción de la relación laboral correspondiente al periodo en que desarrolla la actividad de alta dirección.

Conocedora de dicha circunstancia, ya que es un extremo que en ningún momento es objeto de discusión, y para evitar la carga tributaria derivada del abono de la indemnización, prorratea la misma entre la relación laboral común y especial en atención al periodo de duración de cada una de ellas, sin atender a ninguna otra circunstancia, y efectuando los cálculos del importe exento sobre la base del salario percibido como

alto directivo de la entidad, salario que al ser de cuantía considerablemente superior al salario percibido por la retribución laboral común, conlleva incrementar de forma indebida el importe declarado exento.

*El obligado hace una interpretación parcial e interesada de la jurisprudencia y doctrina existente, que en ningún momento niega desconocer, con la única intención de ver disminuida su carga tributaria. Por tanto, no cabe alegar en el presente supuesto la existencia de las causas eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto aplicables en el caso que nos ocupa, y que han sido analizadas tanto por el Tribunal Económico Administrativo Central como por los tribunales de justicia en reiteradas ocasiones.*

*La obligada alega que ha actuado diligentemente y que ha declarado la indemnización en base al certificado de retenciones facilitado por la entidad. Sin embargo, tal manifestación no excluye la intencionalidad de su conducta, o cuanto menos la negligencia, ya que conocedora del tratamiento a las indemnizaciones percibidas por altos directivos, se escuda en un certificado que claramente le beneficia. No debemos olvidar que la obligada tributaria ostentaba el cargo de Directora General de ... en (...), por lo que se le presuponen conocimientos suficientes en función de la profesión y el cargo que desempeña para evaluar si los certificados de la empresa son o no correctos, a efectos del traslado automático de los datos a la declaración presentada.*

*Por tanto, vistos los hechos y circunstancias acaecidos en el período comprobado, descritos tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación del que deriva el presente expediente sancionador, debe considerarse que la conducta del obligado tributario es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de forma, cuando menos negligente y con menosprecio de las Leyes aplicables, sus obligaciones tributarias en relación con su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios objeto de comprobación.*

*De esta forma, la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce o tiene la obligación de conocer la existencia de la norma (en este caso, el tratamiento de las indemnizaciones a los altos directivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que el sujeto infractor tenía la obligación de conocer la normativa tributaria vulnerada, y que ha sido objeto de numerosos análisis por parte de los tribunales, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma, sino que, por el contrario, en contra de su criterio, su conducta debe ser considerada como culpable".*

Por su parte, el Tribunal de instancia ratifica la concurrencia de infracción, argumentando que:

*"Este Tribunal se suma a la valoración efectuada por la Inspección de los Tributos, ya que un comportamiento consistente en la consideración como exenta de una cantidad muy superior a la legalmente establecida, considerando para su cálculo el salario percibido como personal de alta dirección y no como personal sujeto a una relación laboral común denotan, como mínimo, negligencia en su actuación.*

*Este Tribunal considera que la parte reclamante no tenía duda razonable acerca de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF y tampoco existía duda sobre la necesidad de probar el cumplimiento de los mismos. Por tanto, no puede apreciarse interpretación razonable de la norma en su actuación, ni tampoco que exista laguna legal o concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.*

*En definitiva, este Tribunal confirma la procedencia de la sanción impuesta por la Inspección de los Tributos".*

De entrada, se observa que aquella argumentación de la Inspección se centra exclusivamente en la declaración como exenta de la indemnización que trae causa del cese de la relación laboral especial de alta dirección.

Ahora bien, como se dice en el Acuerdo de liquidación (pág. 5 y 6), a requerimiento de la Inspección el contribuyente aportó en comparecencia de 5/02/2014 tanto la forma de determinación del importe de aquella indemnización de 1.684.569,81 euros satisfecha por la empleadora (que resulta de atender a unas retribuciones anuales de 472.734,23 euros, a un periodo de prestación de servicios de 30,68 años y a una indemnización de 45 días de salario por año de servicio, operando el límite de 42 mensualidades), como el tratamiento fiscal en la autoliquidación del IRPF de 2011, en el que se consideró exento del IRPF el importe de 1.310.186,16 euros. Esos datos aparecen reflejados a modo de cuadro en las referidas páginas 5 y 6 del Acuerdo de liquidación, y, por lo que hace a aquel importe de 1.310.186,16 euros considerado por la interesada exento del IRPF y a falta de mayor información, su importe solo puede responder a tomar el producto de los siguientes factores: un salario diario de 1.295,16 euros (472.734,23/365), un periodo de años de servicios de 22,48 (los correspondientes a la prestación de servicios bajo relación laboral común u ordinaria), y una cuantificación de la indemnización exenta de 45 días por año de servicio, lo que eleva el

importe de aquella exención considerada por la contribuyente a esos 1.310.186,16 euros (1.295,16 x 22,48 x 45).

Y esa concreta cuantificación de la indemnización satisfecha por la empleadora a la contribuyente de 1.684.569,81 euros, y aquellos 1.310.186,16 euros considerado exento por la contribuyente en su declaración liquidación por el IRPF de 2011 (1.295,16 x 22,48 x 45), constituyen para la Inspección un hecho acreditado en las actuaciones.

Así las cosas, la Inspección acepta que el importe de 1.310.186,16 euros declarado exento por la contribuyente trae causa o origen únicamente en el cese de la relación laboral ordinaria o común considerado por la interesada, por cuanto son 22,48 años de servicio los tomados para cuantificar aquellos 1.310.186,16 euros (1.295,16 x **22,48** x 45), 22,48 años que se corresponderían exclusivamente con el periodo en el que la contribuyente prestó servicios bajo relación laboral ordinaria o común.

Cierto es que los años de servicio bajo la forma de relación laboral ordinaria o común no son 22,48, sino 24,48 (del 1/09/1978 al 20/01/2003), pero como precisa la Inspección en el Acuerdo de liquidación al reproducir los datos e información aportados por la interesada en aquella comparecencia de 2/02/2014:

*"La fecha de alta de la relación laboral común es el 01/08/1978, y no el 1 de septiembre como figura en el cuadro aportado por el obligado, y la suma del número de años asciende a 24,48 en lugar de los 22,48 que indica el obligado. Dichos errores aritméticos se subsanan y se tienen en cuenta en los fundamentos de derecho del presente acuerdo".*

Al margen del error de la contribuyente al fijar el número de años de prestación de servicios en régimen de relación laboral ordinaria o común, lo cierto es que la totalidad del importe que la contribuyente consideró exento del IRPF (1.310.186,16 euros), trajo causa de considerarse por la interesada que ese era el importe exento correspondiente a la indemnización referida a los 22,48 años (24,48) de servicios bajo relación laboral ordinaria o común. O dicho de otro modo, en los términos que se recogen los hechos en el Acuerdo de liquidación, la contribuyente no habría declarado o considerado exención alguna por lo que hace a la indemnización correspondiente al periodo en el que medió relación laboral especial de alta dirección. De forma analítica, cabe desglosar lo considerado por la contribuyente en su autoliquidación y lo regularizado por la Inspección, en el siguiente cuadro:

Indemnización exenta:	Declarada contribuyente	Considerada por la Inspección
- rel. lab. común	1.310.186,16	484.575,37
<b>- rel. lab. especial</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Luego, aceptándose por la Inspección que el 1.310.186,16 euros declarados exentos del IRPF por la interesada traían causa de considerarse por ésta que tal importe se correspondía con la cuantía exenta correspondiente a la indemnización por cese de la relación laboral ordinaria o común, resulta un contrasentido que la resolución sancionadora destine la totalidad de sus argumentos a analizar la conducta de la contribuyente consistente en declarar exenta *"las indemnizaciones percibidas, como consecuencia de la extinción de la relación laboral de alta dirección"*, y no dedique argumentación alguna a analizar la conducta de la contribuyente en lo que hace a haber considerado como exenta del IRPF por cese de la relación laboral ordinaria o común el importe de 1.310.186,16 euros, cuando el procedente en Derecho resulta ser 484.575,37 euros.

Ya no es que la resolución sancionadora motive en mayor o menor grado la concurrencia de elemento subjetivo en la actuación de la contribuyente, sino que prescinde absolutamente de analizar la actuación de la interesada de la que trae causa la regularización (declarar 1.310.186,16 euros como importe exento de la indemnización correspondiente al cese de la relación laboral común a la actuación, como afirma la Inspección, cuando el importe exento por el cese de aquella relación laboral común u ordinaria que resulta precedente asciende a 484.575,37). Esa ausencia total de argumentación de la resolución sancionadora respecto de la actuación de la contribuyente que considera la propia Inspección al regularizar la situación tributaria de ésta (declarar 1.310.186,16 euros como importe exento de la indemnización correspondiente al cese de la relación laboral común a la actuación), impone la estimación del presente recurso de alzada procediendo la anulación de la resolución impugnada en lo que hace a la reclamación frente a la sanción, sanción ésta que debe ser anulada por los motivos expuestos.

**DÉCIMO.-** En síntesis, procede la **ESTIMACIÓN PARCIAL** del presente recurso de alzada, ratificándose la resolución impugnada en lo que hace a la regularización de la situación tributaria de la contribuyente por el IRPF de 2010-2010, tal como ya recogió el Acuerdo de liquidación, imponiéndose igualmente la anulación

de la resolución impugnada en lo que hace a la reclamación frente a la sanción, sanción ésta que debe ser anulada por los motivos expuestos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

