

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2024

Sala 1.^a

R.G. 7819/2020

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección. Relación ordinaria o especial. El núcleo del debate radica en determinar si, durante los 38 años de servicio, existió únicamente una relación laboral ordinaria, como sostienen las reclamantes, o si se produjo una evolución hacia una relación laboral especial de alta dirección, como defiende la Inspección. Esta resolución es clave para definir el importe de la indemnización exenta en el IRPF. La Inspección sostiene que existieron dos periodos diferenciados: un primer periodo de relación laboral común u ordinaria (de 1976 a 1999) y un segundo periodo bajo una relación laboral especial de alta dirección (desde 1999 a 2014). Las reclamantes alegan que la totalidad de la relación laboral fue de carácter común durante los 38 años de servicios, lo que implicaría aplicar la exención correspondiente a una relación común, 45 días de salario/año trabajado, límite 42 mensualidades. Pero el Tribunal concluye que, independientemente de cuál tesis sea válida (dos periodos diferenciados o una única relación común), el total de la indemnización recibida queda íntegramente exento del IRPF.

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

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa frente al Acuerdo de 13 de noviembre de 2020 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2014.

Cuantía: 266.003,95 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº ...52, por la Inspección se dictó acuerdo en fecha 13 de noviembre de 2020 por el que se practica liquidación provisional por el concepto IRPF del periodo 2014, de la que resultó una deuda tributaria de 266.003,95 euros, de los que 220.846,98 euros se corresponden con la cuota y 45.156,97 euros con los intereses de demora.

Aquella liquidación trae causa de una doble regularización:

1) Por un lado se considera no exenta del IRPF la indemnización de 388.983,73 euros percibida por el sujeto pasivo de la firma **XZ SL** en concepto de despido improcedente acaecido el 7/01/2014 (artículo 7.e de la Ley del IRPF).

Haciendo abstracción de la posterior relación mercantil que unió al contribuyente con la sociedad, admitiría la Inspección la concurrencia de dos relaciones laborales mantenidas por el sujeto pasivo con la mercantil desde la incorporación de aquél a la firma el 19/01/1976 hasta su cese el 7/01/2014:

- Desde su incorporación a la firma el 19/01/1976 hasta ya sea el 1/09/1998 o el 25/03/1999, fechas éstas en las que, respectivamente, se acredita el otorgamiento por la mercantil de amplios poderes en favor del contribuyente (identificativos de una relación laboral de alta dirección), y, el interesado fue nombrado miembro del Consejo de Administración de la mercantil. En ese periodo admite la Inspección la naturaleza ordinaria o común de la relación laboral, y

Síguenos en...



- Desde ya sea el 2/09/1998 o 26/03/1999, hasta el cese del contribuyente en la mercantil el 7/01/2014, periodo éste en el que dicha relación laboral pasa a ser especial de alta dirección.

Tras ello se precisa en el Acuerdo de liquidación, que *"Si posteriormente el obligado tributario no hubiera mantenido una relación mercantil con la empresa XZ S.L. (relación mercantil que, como se explicará más adelante, extingue la relación laboral previa), el obligado tributario tendría derecho a la exención de la indemnización percibida, diferenciando la parte en que fue trabajador ordinario (hasta 45 días de salario/año trabajado, con el límite de 42 mensualidades) de la correspondiente a la relación laboral de alta dirección (hasta 7 días de salario/año trabajado, con el límite de 6 mensualidades)"*.

Así, invocándose la doctrina del vínculo (STS 29/09/1988 entre otras), considera que la relación mercantil del contribuyente con la sociedad desde su incorporación al Consejo de Administración de ésta el 26/03/1999, absorbió a aquella laboral especial de alta dirección, extinguiéndose tanto la laboral especial de alta dirección como la previa laboral ordinaria o común, de ahí que al tiempo de su cese como miembro del Consejo de Administración de la firma no cabe exención alguna de la indemnización en el IRPF.

2) Por otro lado, con relación a los rendimientos deducidos de la entrega por la mercantil al contribuyente de opciones sobre acciones, el sujeto pasivo hizo constar unas reducciones del art. 18.2 de la Ley del IRPF de 71.386,04 euros, cuando de acuerdo con la Inspección el límite de dicha reducción era de 64.008,35 euros, de ahí que proceda disminuir el importe de aquella reducción declarada en base al art. 18.2 de la Ley del IRPF, a esta cifra de 64.008,35 euros.

Dicho Acuerdo de liquidación consta notificado en fecha 16 de noviembre de 2020.

SEGUNDO.- En fecha 15 de diciembre de 2020 Doña **Dmv**, en nombre e interés propio, y Doña **Cxm**, en calidad de heredera universal de D **Bxy**, presentaron escrito solicitando que se tuviera por interpuesta reclamación económico administrativo Regional ante este Tribunal (siéndole asignado el número de expediente **RG.7819/2020**), presentando escrito de alegaciones en fecha 26 de mayo de 2021 tras el oportuno trámite de puesta de manifiesto, en el que se sostiene la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación en atención a las siguientes argumentaciones:

- Preclusión por actuaciones previas de comprobación realizadas por la Gestora. Se dice que aquel ejercicio 2014 del IRPF ya fue comprobado por la Administración en el seno de un previo procedimiento de comprobación limitada, de ahí que no pueda practicarse nueva liquidación a tenor del artículo 140.1 de la LGT, al no acreditarse la existencia de nuevos hechos o datos que no estuvieran ya entonces en poder de la Administración.
- Tras señalar los elementos definitorios de toda relación laboral especial de alta dirección (criterios funcional, jerárquico y orgánico), se señala que ninguno de ellos concurre en el presente caso, rechazándose específicamente que la cuantía del salario percibido por el sujeto pasivo constituya un indicio de la existencia de relación laboral especial de alta dirección.
- Se rechaza la aplicación de la teoría de la vinculación argumentada por la Inspección, invocando el reclamante las sentencias del TJUE de los casos Balcaya y Danosa.
- Se invocan diferentes sentencias de TSJ que señala conducen a la anulación de la liquidación, así como los que se dicen débiles argumentos probatorios de la Inspección en el presente caso.
- Se concluye que la relación laboral del contribuyente con la mercantil fue en todo momento de naturaleza ordinaria o común, resultando aplicable la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF.

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.

Síguenos en...



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

Si resulta ajustado a Derecho el Acuerdo de 13 de noviembre de 2020 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2014.

TERCERO.- De inicio las reclamantes invocan preclusión, por las actuaciones previas de comprobación limitada realizadas por la Gestora por el mismo ejercicio 2014 del IRPF, de ahí que no pueda practicarse nueva liquidación a tenor del artículo 140.1 de la LGT al no acreditarse la existencia de nuevos hechos o datos que no estuvieran ya entonces en poder de la Administración.

El referico precepto 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que:

"Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Valga igualmente citar los artículos 137.2 y 139.2.a) de la misma norma. Según el primero de ellos:

"El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Disponiendo el artículo 139.2.a) al que se remite el ya citado 140.1, que:

"La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación. ...".

Si atendemos a la previa liquidación provisional practicada en fecha 10/09/2015 por el IRPF del ejercicio 2014, véase que en la misma se señala que *"Con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que ..."*, al tiempo que en la previa propuesta de liquidación se señaló por la Gestora que:

"Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Comprobar las incidencias que se detallan en la motivación de la presente comunicación",

extendiéndose las incidencias allí regularizadas a:

"La deducción practicada por cantidades o bienes donados a determinadas entidades"

Síguenos en...

Luego estamos en presencia de procedimientos de comprobación limitada y de inspección referidos ambos al IRPF del ejercicio 2014, pero con alcances bien distintos; el primero limita su alcance a la comprobación de "La deducción practicada por cantidades o bienes donados a determinadas entidades", en tanto que el procedimiento inspector que ahora nos ocupa tiene por alcance "la comprobación de la procedencia y tributación de las cantidades percibidas de la entidad XZ SL (...)", como se especifica en la comunicación de inicio de actuaciones, de ahí que en el presente caso no cabe estar a preclusión alguna que pueda cuestionar la procedencia de la liquidación aquí enjuiciada.

CUARTO.- Respecto del fondo del asunto aquí enjuiciado, y por lo que que desvelará en los siguientes Fundamentos, valga iniciar el debate por la que se dice por la Inspección relación mercantil que absorbió a la laboral especial de alta dirección, con invocación en el Acuerdo de liquidación de la denominada doctrina del vínculo.

Frente a ello, rechazan las reclamantes la aplicación al caso de la citada doctrina del vínculo, con cita de las sentencias del TJUE de los casos Balkaya y Danosa.

Valga anticipar que atendida la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, no resulta aceptable la sola invocación de la "teoría del vínculo" para, sin mayor análisis, sostener que la relación laboral especial de alta dirección ceda ante la mercantil que une a los Administradores y/o miembros del Consejo de Administración con la sociedad. Como se recoge en el Fundamento Séptimo de la sentencia de 27 de junio de 2023 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso de casación 6442/2021):

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

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

Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21), se dice por el Alto Tribunal en la citada sentencia, que:

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

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

...

Síguenos en...

Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

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

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

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

Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

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

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

Es por ello que, no admitiéndose la mera invocación de aquella doctrina para negar la existencia de una relación laboral especial de alta dirección (y con ello rechazar la exención de la correspondiente

Síguenos en...



indemnización en la cuantía que resulta obligatoria), menos aún puede sostenerse que la mera invocación de aquella doctrina pueda sustentar la extinción de la relación laboral especial de alta dirección por la relación mercantil que nace con el nombramiento del contribuyente como Consejero de la firma, de ahí que debe admitirse el alegato de las reclamantes en este extremo.

QUINTO.- Concluido lo anterior, el debate de la cuestión de fondo se circunscribe a determinar si, como sostiene la Inspección, el contribuyente estuvo unido a la mercantil por una inicial relación laboral ordinaria o común y posteriormente por una relación laboral especial de alta dirección, o, como sostienen las reclamantes, durante los 38 años de prestación de servicios del obligado tributario a la mercantil únicamente medió relación laboral ordinaria o común. Debate éste que una vez resuelto determinará el importe de la indemnización que se considera exento del IRPF en atención a lo prevenido por el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, del IRPF, artículo éste que dispone 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"*, debe 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 era la reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, 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. 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 señalarse el fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, se señala con relación al criterio hasta entonces reiterado y constante, que, *"hay razones fundadas para entender superado dicho criterio"*, fijándose *"como criterios interpretativos de esta sentencia"* que, en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección *"existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*.

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

Como ya se ha señalado en los Antecedentes de la presente resolución, la Inspección argumenta en el Acuerdo de liquidación, que:

Síguenos en...



"Si posteriormente el obligado tributario no hubiera mantenido una relación mercantil con la empresa XZ S.L. (relación mercantil que, como se explicará más adelante, extingue la relación laboral previa), el obligado tributario tendría derecho a la exención de la indemnización percibida, diferenciando la parte en que fue trabajador ordinario (hasta 45 días de salario/año trabajado, con el límite de 42 mensualidades) de la correspondiente a la relación laboral de alta dirección (hasta 7 días de salario/año trabajado, con el límite de 6 mensualidades)".

Respecto de la transcrita argumentación de la Inspección, precisar que en el supuesto de despido improcedente como es el caso (el Acta de Conciliación de 22/01/2014 recoge que "XZ SL reconoce la improcedencia del despido notificado el 7/01/2014 con efectos del día 7/01/2014 y se compromete a pagar en concepto de indemnización por despido la cantidad de 388.983,73 euros"), la cuantía de la indemnización correspondiente que resultaría exenta del IRPF en el supuesto de relaciones laborales especiales de alta dirección no serían esos "7 días de salario/año trabajado, con el límite de 6 mensualidades" que se dicen en el Acuerdo de liquidación, sino que debiera estarse a una cuantía de la indemnización exenta en el IRPF de "20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades" como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de octubre de 2021 (recurso núm 684/2019), trayendo al caso de despidos improcedentes la jurisprudencia el Tribunal Supremo (sentencia de 5 de noviembre de 2019; recurso de casación 2727/2017), pues, como se dice en la citada sentencia de 21 de octubre de 2021:

"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

Síguenos en...



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).

Luego, de estar a las tesis de la Inspección y sostener que el contribuyente estuvo unido a la mercantil sucesivamente por una relación laboral común u ordinaria y una posterior especial de alta dirección, "el obligado tributario tendría derecho a la exención de la indemnización percibida, diferenciando la parte en que fue trabajador ordinario (hasta 45 días de salario/año trabajado, con el límite de 42 mensualidades) de la correspondiente a la relación laboral de alta dirección" (hasta 20 días de salario/año trabajado, con el límite de 12 mensualidades). Véase que aquella relación laboral común u ordinaria no habría quedado extinguida al tiempo de promocionar el contribuyente a una relación laboral especial de alta dirección, sino suspendida, al no acreditarse que existiese pacto expreso al respecto (art. 9.Dos del RD 1382/1985).

Por contra, de estar a las tesis de las reclamantes, el importe de la indemnización que resultaría exento del IRPF alcanzaría los 45 días de salario por año trabajado, con el límite de 42 mensualidades, por estar ante un despido improcedente y mediar relación laboral ordinaria o común en los 38 años de servicios del obligado tributario a la mercantil.

Y valga señalar que a los efectos fiscales que ahora nos ocupan, resulta estéril o baldío el debate planteado toda vez que, cualquiera que sea las conclusiones del mismo (una única relación laboral ordinaria, o dos relaciones laborales, primero común y posteriormente especial de alta dirección), el total de la indemnización de 388.983,73 euros por despido improcedente satisfecha por la mercantil al contribuyente resultará íntegramente exenta del IRPF.

Así, de estar a los dos periodos diferenciados que sostiene la Inspección en el Acuerdo de liquidación (uno primero laboral común u ordinario, del 19/01/1976 hasta el 1/09/1998 o el 25/03/1999, y uno segundo en el que medió relación laboral especial de alta dirección, desde cualquiera de estas últimas fechas hasta el cese el 7/01/2014), la cuantía de la indemnización legalmente obligatoria que resultaría exenta del IRPF ascendería aproximadamente a 752.560,15 euros, resultado de sumar los 380.651,12 euros correspondientes al periodo en que medió relación laboral ordinaria o común (atendiendo a un salario anual de 136.213,39 euros y unos años de servicios de 22,67) y los 371.909,03 euros referidos al periodo en el que medió relación especial de alta dirección (atendiendo a un salario anual de 440.259,88 euros y a 15,42 años de prestación de servicios).

En el caso de estar a una única relación laboral ordinaria o común, la cuantía de la indemnización que resultaría exenta del IRPF superaría en mucho el anterior importe de 752.560,15 euros.

Luego, aún con la limitación que supone no conocer el salario anual del contribuyente en 1998 (retribuciones éstas que habría que actualizarlas al ejercicio 2014 a los efectos de calcular el importe de la indemnización legal, de ahí que bien puede partirse de las retribuciones sin actualizar del ejercicio 2000, que sí se conocen, toda vez que la cuantía de la indemnización obligatoria que resultaría exenta excede en mucho el importe de la indemnización por despido improcedente percibida por el contribuyente), cabe concluir que en el presente caso, sea cual fuera el resultado del debate planteado acerca de la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección, resulta indubitado que el total de los 388.983,73 euros de indemnización por despido improcedente percibidos por el contribuyente resultarían exentos del IRPF, de ahí que deba estimarse la pretensión de las reclamantes en este extremo.

Síguenos en...

No obstante, recuérdese que el Acuerdo de liquidación practicado por la Inspección recogía una segunda regularización, la concerniente a la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del IRPF referida a los rendimientos obtenidos por el contribuyente mediante la concesión de opciones sobre acciones, y, no habiendo formulado las reclamantes oposición alguna a este respecto y, no apreciando este Tribunal ilegalidad alguna en la regularización así practicada por la Inspección, debe ratificarse la procedencia del Acuerdo de liquidación en ese otro extremo.

En síntesis, procede la **ESTIMACIÓN PARCIAL** de la presente reclamación, imponiéndose la anulación de la liquidación impugnada para su sustitución por otra que recoja exclusivamente la regularización por lo que hace a la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del IRPF referida a los rendimientos obtenidos por el contribuyente mediante la concesión de opciones sobre acciones, toda vez que resulta exenta del IRPF la indemnización por despido improcedente percibida por el contribuyente en importe de 388.983,73 euros.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación 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...

