

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2704/2014 de 16/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

IRPF. Retenciones. Indemnización por el cese de relación laboral especial de alta dirección. Alcance de la exención.

Siguiendo la Jurisprudencia consolidada del TS, Sala de lo Contencioso, el TEAC, reitera criterio y mantiene que ningún importe de esta indemnización está exento del IRPF, dado su carácter pactado. Por estar recurrido en Casación (recurso número 2727/2017), no se sigue el criterio mantenido por la SAN, de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que reconoce la exención de una indemnización de 7 días por año, al considerar que viene exigida por la normativa laboral aplicable, según resulta de la STS, de 22 de abril de 2014 (recurso nº 1197/2013). En este caso, el TEAC desestima la reclamación económico-administrativa acumulada, confirmando los acuerdos impugnados por resultar ajustados a Derecho, al no resultar de aplicación ninguno de los casos tasados por el artículo 11 del RIRPF para la reducción de la renta.

Fundamentos de derecho

[...]

CUARTO.- Plantea de inicio la reclamante la no sujeción al IRPF de aquella indemnización de 508.328,42 €, sobre la base de la calificación de "liberalidad" de aquel pago que atribuye el interesado a la Inspección.

[...]

De estar a las tesis de la reclamante, las rentas satisfechas por las sociedades en supuestos similares, o bien constituirían rentas no sujetas al IRPF (si la renta en cuestión carece de periodo de generación por surgir "ex novo"), o bien resultarían beneficiarias de aquella reducción del 40 % (por concurrir periodo de generación), no concurriendo supuesto alguno en el que las rentas que debieran tributar por el IRPF sin aquella reducción del 40%, lo que obviamente no puede ser compartido por este Tribunal.

QUINTO.-

[...]

No obstante ello, sustenta la actora el alegato de exención sobre un doble supuesto: **por un lado**, por considerar que la indemnización percibida también trae causa de la relación laboral especial de alta dirección (negando en este caso, además, el criterio fijado por la jurisprudencia acerca de la no exención de tales rentas); y, **por otro lado**, por considerar que desde la constitución de la sociedad X, la relación que unía al Sr Ax... con la mercantil era laboral común, relación ésta que subsistió tras el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, pues simultaneó entonces esa doble relación.

[...]

Precisado lo anterior, y respecto al **primero de los alegatos** que vierte la reclamante, valga remitirnos a los argumentos recogidos en el acuerdo impugnado, donde, con cita de la jurisprudencia recaída en este extremo, se afirma que *“el nombramiento como miembro del Consejo de Administración produce la extinción automática de la relación laboral de alta dirección, salvo que se acuerde expresamente la reanudación de la misma tras el cese en el cargo mercantil”*, acuerdo que no se produce en el presente caso, lo que impide considerar que una parte de la indemnización cobrada pudiera corresponder a una relación laboral –la de alta dirección– extinguida con anterioridad.

[...]

Pero, a mayor abundamiento, aunque se admitiera a efectos puramente dialécticos que la relación laboral especial de alta dirección no se extinguió, la parte de aquella indemnización de 508.328,42 € que se entendiera que está retribuyendo el cese de la relación laboral especial de alta dirección, no gozaría de la exención contemplada por el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, como bien conoce el contribuyente, como así lo ha sentado de manera reiterada 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).

De los pronunciamientos referidos, valga citar el de 31 de enero de 2003 (recurso de casación número 1105/1998), que, aún refiriéndose a la Ley 44/1978 resulta plenamente aplicable al caso, señala que: *“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, a cuyo efecto considera obligado reproducir, a continuación, con la debida adaptación de fechas nuestra sentencia de 21 de diciembre de 1995, recaída en el recurso de casación núm. 4174/1994 que inició esta doctrina:*

«... El artículo 2º.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Ley 8/1980, de 10 de marzo, dispone que “Se considerarán relaciones laborales de carácter especial: ... La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)” –consejeros y administradores de las sociedades mercantiles– que serán reguladas por Decreto acordado en Consejo de Ministros –Disposición Adicional Segunda–, lo que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto. De esta forma, vigente la Ley de Renta de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores de 1980, pero no promulgado aún el Real Decreto regulador de las relaciones laborales del personal de alta dirección, se planteaba el problema de la aplicación de las antes transcritas normas del Impuesto sobre la Renta, toda vez que, respecto de este personal, no existían normas indemnizatorias legalmente establecidas; ...

Por tanto, y como se ha dicho, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial, relativos al personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero, se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del

empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, **“a falta de pacto, la indemnización será equivalente a 7 días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de 6 mensualidades”**. El segundo supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización “en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades”.

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

Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que “las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio”, y por tanto no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan “el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente”, de donde **no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley Reguladora.** ...

Digamos para terminar, y aun cuando no sea de aplicación al caso por razón del tiempo, que el artículo 9 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece: “estarán exentas las siguientes rentas: ... d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria 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 del Convenio, pacto o contrato”, precepto que varía el concepto anterior de “acto no sujeto” por el de “exento”, y cita junto al Estatuto de los Trabajadores la normativa reglamentaria de desarrollo –en este caso, el Real Decreto 1382/1985– que no existía al tiempo de la Ley del Impuesto de 1978».

Frente a la jurisprudencia mencionada, pretende la actora, a través de la alegación adicional formulada el 5 de febrero de 2015, su inaplicación o revisión (para el caso de que se considerase no extinguida la relación laboral especial de alta dirección), invocando el pronunciamiento de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (recurso nº 1197/2013), donde dispone la Sala una indemnización mínima de siete días por año de antigüedad en aquel caso de cese de la relación laboral especial de alta dirección por desistimiento del empresario. Es claro que esa invocación, de triunfar, pretendería beneficiarse de la exención del impuesto en cuantía equivalente a “7 días de salario en metálico por año de servicio”.

Aunque no se invoca por el reclamante, no desconoce este Tribunal que su tesis vendría avalada el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 (recurso número 242/2015), donde aquella Sala, apartándose de sus previos pronunciamientos (cita expresamente la Sala los suyos de 11 de octubre de 2016, recurso nº 208/2015; 31 de octubre de 2012, recurso nº 405/2011 o 21 de octubre de 2015, recurso nº 126/2014), y, atendiendo a aquella sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, concluye en su Fundamento Octavo que:

“La consecuencia de lo anteriormente expuesto es que la indemnización satisfecha por la demandante a doña ... con causa en su cese como personal de alta dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite

de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades y, en cuanto indemnización mínima obligatoria, estaría exenta de tributación en esta cuantía. Por ello procede estimar el recurso en este punto con el alcance indicado”.

No obstante, el referido pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 ha sido recurrido en casación ante el Tribunal Supremo (recurso número 2727/2017, que consta admitido a trámite).

Visto lo que antecede, comprenderá la actora que no compete a este Tribunal enjuiciar ni enmendar la “doctrina ... que, de modo reiterado, establece el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley” (art. 1.6 del CC), sino aplicarla, de modo que al entrar a examinar esta cuestión de fondo invocada por la actora de manera subsidiaria, sigamos la clara, reiterada y constante doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que afirma la no exención de las indemnizaciones por cese de relaciones laborales especiales de alta dirección, sin atender, por tanto, su demanda de aplicación de la aislada sentencia de la Sala de lo Social que invoca.

SEXTO.- Como decíamos al inicio del anterior Fundamento, la actora igualmente sustenta su pretensión de declarar exenta aquella renta y, por ende, la ausencia de la obligación de retener, por considerar que desde la constitución de la sociedad X, la relación que unía al Sr Ax... con la mercantil dejó de ser especial de alta dirección para ser una relación laboral común, relación ésta que, además, manifiesta que perduró tras su nombramiento como miembro del Consejo de Administración, defendiendo desde ese momento una dualidad de relaciones, estatutaria, como miembro del Consejo, laboral común, por los trabajos desarrollados para la firma bajo ese marco.

[...]

En cualquier caso, la valoración del rendimiento del trabajo del Sr Ax... que pueda hacerse desde la dirección del Grupo X, debe entenderse como función propia y habitual de la Dirección del Grupo, verificando no ya sólo el rendimiento personal, sino igualmente el grado de cumplimiento de los objetivos, directrices y estrategias fijadas por la dirección del Grupo para todas las filiales.

Lo anterior impone rechazar los alegatos de la actora en este punto al no aportar prueba que acredite la pretendida exención soportada en el carácter común de la relación laboral, cuando, a mayor abundamiento, la documentación obrante en el expediente niega aquel carácter común de la relación laboral.