

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07269/2018/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/02/2022**

Asunto:

IRPF. Exención del artículo 7.e) de la LIRPF. Relación laboral especial de alta dirección: supuesto de despido improcedente (art. 11.2 del RD 1382/1985). Aplicación de SAN de 21-10-2021, rec. 684/2019.

Criterio:

En el supuesto de indemnizaciones satisfechas al empleado de alta dirección, que no tengan su origen en el desistimiento del empresario sino en el despido improcedente, y de acuerdo con el criterio de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21-10-2021, rec. 684/2019, se reconoce la exención tributaria hasta el importe obligatorio reconocido en la legislación laboral, en este caso de una cantidad equivalente a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades (art.11.2 RD 1382/1985).

Reitera criterio de RG 2766/2019, de 25-02-2022.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
7.e)

RD 1382/1985 Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección
1.2
11.2

Conceptos:

Despido
Exenciones
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Indemnizaciones
Relación laboral

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de febrero de 2022

RECURSO: 00-07269-2018

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (núm. 28/21518/2016 y 28/21520/2016 acumulados), por la que se estima parcialmente la reclamación interpuesta frente a los acuerdos de 20 de septiembre de 2016 dictados por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se practica: liquidación provisional y resolución sancionadora por comisión de infracción tributaria leve, por el concepto del IRPF del ejercicio 2011.

Cuantía (la mayor): 265.115,53 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta **A02** nº ...**0** de fecha 1 de julio de 2016, por la referida Dependencia se dictó acuerdo en fecha 20 de septiembre de 2016 por el que se practica liquidación provisional por el concepto del IRPF del ejercicio 2011, de la que resultó una deuda tributaria 265.115,53 euros, de los que 221.731,06 euros se corresponden con la cuota y 43.384,47 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa de la indemnización por despido de cuantía 1.000.398,20 euros percibida en aquel ejercicio por el sujeto pasivo y declarada por éste como exenta del IRPF, en tanto considera la Inspección que únicamente una parte de la misma está exenta del impuesto, por las siguientes argumentaciones:

- El obligado tributario comenzó a trabajar para la sociedad **XZ, SA**, en fecha 18/12/1990, con la categoría profesional de Supervisor de Planificación, pasando a integrarse en **TW SL** (en adelante **TW**), al constituirse ésta.
- Mediante carta de 25 de febrero de 2011, la empleadora comunicó al obligado tributario el despido disciplinario de la compañía, el cual tendría efecto desde el 31 de marzo de 2011. Posteriormente, con fecha 31-03-2011, el obligado tributario suscribió Hoja de Liquidación, en la que la sociedad le reconocía la Indemnización por despido improcedente por importe de 1.000.398,20 euros, declarada íntegramente exenta del IRPF por el sujeto pasivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF.
- A la vista de la documentación incorporada al expediente, considera la Inspección que en el periodo 1990 a 2011 existieron dos situaciones laborales identificables en la relación del obligado tributario con la sociedad:
 - 1º Una relación laboral común desde el inicio el 18/12/1990 como Supervisor de Planificación y como director de medios de la compañía, que se extendió hasta el 31/12/2001, y
 - 2º Una relación laboral especial de alta dirección desde enero de 2002 hasta la fecha del cese el día 31/03/2011, de acuerdo con lo siguiente:

- Que las funciones desempeñadas por el obligado tributario en la empresa eran las propias de un puesto de máxima responsabilidad dentro de la misma, tal como acredita la propia sociedad al describir el contenido de su puesto de trabajo (Director General de la Oficina de ... de **TW** desde 2002; y Director General de **TW** desde 2006); incluyendo la toma de decisiones fundamentales sobre la gestión de la actividad empresarial como responsable sobre la gestión comercial de los clientes de la compañía y la gestión de los equipos correspondientes, y con reporte directo al Presidente de **QR España** y al Presidente de **TW Internacional**. Sus facultades afectaban a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, que estaban referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena, o sobre zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad, estando apoderado para ello.

- Que gozaba del máximo grado de autonomía en sus decisiones. Recibía órdenes directas del titular de la empresa, en concreto dependía directamente de la Presidencia del Grupo **TW ESPAÑA**, y los poderes otorgados dimanaban directamente del Consejo de administración, como se desprende de la lectura, de las sucesivas escrituras de apoderamiento.

- Que los poderes conferidos por la sociedad en escritura pública fueron suficientemente amplios como para poder considerarse que afectaban a los intereses generales de la compañía, otorgando un efectivo poder de dirección de la sociedad.

- Al estar la relación laboral especial de alta dirección precedida por una relación laboral común, ha de reconocerse la exención en el IRPF de la parte de la indemnización que resulte imputable a aquel periodo (desde 18/12/1990 hasta 31/12/2001). Al objeto de cuantificar la misma, se atiende al salario bruto percibido en 2001 (220.152,89 euros), actualizándose su valor a la fecha del 31/03/2011 (285.042,96 euros), y, vista una antigüedad de 11 años, determina un importe exento del IRPF de 386.565,11 euros (45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades).
- La diferencia entre 1.000.398,20 euros (indemnización efectivamente satisfecha) y 386.565,11 euros (indemnización correspondiente al periodo relación laboral común), asciende a 613.833,09 euros. Este importe se correspondería a la Indemnización percibida por el contribuyente por el ejercicio de su puesto como Director General desde 2002 a 2011, renta

que debe considerarse irregular al traer causa de una relación contractual de 18/12/1990, y por tanto ser su periodo de generación superior a dos años, por lo que es pertinente aplicarle la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF.

SEGUNDO.- Trayendo causa de la referida regularización se instruyó expediente sancionador frente al sujeto pasivo, dictándose en fecha 20 de septiembre de 2016 resolución sancionadora imponiéndose al contribuyente sanción pecuniaria de importe 110.865,53 euros (base de la sanción 221.731,06 euros), por considerarse que la actuación de éste incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 LGT).

TERCERO.- Frente a ambos acuerdos formuló el sujeto pasivo reclamaciones económico administra ante el TEAR de Madrid (números 28/21518/2016 y 28/21520/2016), recayendo resolución acumulada en fecha 30 de octubre de 2018 que estimaba en parte la reclamación acumulada, al desestimar la número 28/21518/2016 formulada contra la liquidación provisional y estimar la 28/21520/2016 interpuesta frente a la resolución sancionadora.

Por lo que hace al acuerdo de liquidación que se confirma, en síntesis se dice en dicha resolución, que, a la vista de la certificación aportada por la pagadora, *"este órgano revisor coincide con la Inspección en señalar que la documentación acreditada que el reclamante era responsable, como Director General, de una área concreta (responsable de la gestión comercial de todos los clientes de la compañía y de la política comercial de marketing y de nuevo negocio), área en la que puede desplegarse la actividad de alto directivo participando e interviniendo en la dirección y gobierno de la compañía determinando el sentido de la marcha de la empresa"*. Se añade que, *"Esta afirmación se corrobora además por el hecho de que el reclamante desempeñara poderes que implicaban la representación legal de la compañía y que fueron otorgados mediante escritura pública por el propio Consejo de Administración de la sociedad"*, de ahí que se sostenga que, *"en el expediente constan elementos probatorios que permiten apreciar la existencia de una relación laboral de carácter especial ..., pues en síntesis, la relación comprende el desempeño de funciones que inciden sobre los objetivos generales de la empresa disponiendo para ello de unas facultades muy amplias propias de un alto directivo y no de un trabajador muy cualificado"*.

De acuerdo con lo anterior se concluye que estando ante la extinción de una relación laboral especial de alta dirección, *"no existe una indemnización exenta fijada legalmente y la indemnización que se determina por las partes tiene un origen convencional, por lo que la indemnización satisfecha por la rescisión del contrato de alta dirección está plenamente sometida al Impuesto"*.

Por lo que hace a la impugnación de la resolución sancionadora, se concluye la anulación de ésta por entender que concurre una interpretación razonable de la norma que excluye la responsabilidad por infracción tributaria.

Dicha resolución consta notificada en fecha 28 de noviembre de 2018.

SEGUNDO.- Frente aquel acuerdo formuló el obligado tributario recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 27 de diciembre de 2018 (siéndole asignado el número de expediente **RG.7269/2018**), formulando alegaciones en las que, en síntesis, se sostiene:

- Falta de acreditación de la existencia de una relación especial de alta dirección. La Inspección y el TEAR de Madrid hacen una interpretación extensiva de la figura de la alta dirección, en contra de la doctrina que ha venido a establecer una especie de presunción a favor de la relación laboral. Afirma la Inspección y el TEAR eu el contribuyente era el responsable de un área concreta de la empresa, tomando decisiones estratégicas en la gestión de la actividad, si bien no existe soporte probatorio alguno que sostenga tales afirmaciones. El sujeto pasivo restringía sus funciones directivas al área de marketing y comercial de la empresa, inicialmente en el área territorial de Madrid y posteriormente a nivel nacional, de ahí que nunca ejerció funciones inherentes a la titularidad jurídica de la empresa. Tampoco ha quedado acreditado que gozara del máximo grado de autonomía en la toma de decisiones, pues tenía un reporte jerárquico y funcional al Director Financiero de **QR** y al Presidente de **QR España**, y en último término a la propia estructura organizativa multinacional. Aunque la Inspección y el TEAR diferencian dos periodos temporales, lo cierto es que la relación laboral fue única en todo el periodo de 1990 a 2011; así, los nombramientos que se producen en 2002 y 2006 son consecuencia de la reestructuración interna societaria, tanto a nivel nacional como internacional; en este sentido, véase que no se produce un aumento significativo de las retribuciones con ocasión de tales nombramientos o que el reporte al Director Financiero y al Director General permanecen invariables con tales nombramientos. Se insiste en que lo decisivo no es el ostentar poderes de la empresa, sino su ejercicio efectivo, no habiendo acreditado la Inspección que las amplias facultades de las que disponía hubieran sido efectivamente ejercitadas.
- Con carácter subsidiario se plantea la exención de 20 días de salario, con el límite de 12 mensualidades, atendiendo a la sentencia de 22/04/2014 de la Sala de lo Social del TS.

Se insta un pronunciamiento estimatorio que declare la nulidad de la resolución impugnada, y por extensión, del acuerdo de liquidación.

CUARTO.- En fecha 19 de febrero de 2020 el reclamante presentó escrito de alegaciones complementario, invocando la aplicación al caso de lo argumentado en la sentencia de 5/11/2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

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 ajustado a Derecho la resolución de 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (núm. 28/21518/2016 y 28/21520/2016 acumulados), por la que se estima parcialmente la reclamación interpuesta frente a los acuerdos de 20 de septiembre de 2016 dictados por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se practica: liquidación provisional y resolución sancionadora por comisión de infracción tributaria leve, por el concepto del IRPF del ejercicio 2011.

TERCERO.- La cuestión aquí 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"*, debemos diferenciar 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 reciente 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"*.

No se afirma por la Inspección en el presente caso que el cese del **Sr Axy** 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, atendiendo al tipo de relación laboral que lo unía con la sociedad.

La resolución recurrida aprecia la existencia de relación laboral de alta dirección del **Sr Axy** desde su nombramiento como Director General de la Oficina de ... del Grupo **TW**. No obstante, atiende la Inspección a la previa relación laboral ordinaria iniciada en 1990, de ahí que considere exenta la parte de aquella indemnización que resulta imputable al periodo durante el cual se prestaron servicios en el régimen de relación laboral común (desde 1990 hasta el 31/12/2001).

CUARTO.- Preciado lo anterior, véase que bajo el epígrafe *"Ámbito de aplicación"*, dispone el artículo 1.3.c) del Real Decreto Legislativo 1/1995, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que:

"se excluye del ámbito regulado por la presente Ley: ... c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo".

"Por otra parte, la misma norma contempla entre los supuestos de "relaciones laborales de carácter especial" (artículo 2.1.a), "la del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)".

Tales relaciones laborales de carácter especial de alta dirección, encuentran su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, donde se dispone en su artículo 1.2 que:

"Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad".

Además, se dice en su artículo 2 que:

"La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe".

La jurisprudencia ha venido reiterando las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección, destacándose que, *"lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial"*, y que, *"para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad"* (SSTS de 24 de enero de 1990 y 2 de enero de 1991), reiterándose en su pronunciamiento de 17 de diciembre de 2004 que, la calificación de aquella relación laboral como especial depende de la concurrencia de las notas características de la misma, que son el ejercicio con plena autonomía y responsabilidad, de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y de poderes relativos a los objetivos generales de la misma.

Vistas las notas definitorias de la relación laboral especial de alta dirección, valga precisar que, como ha señalado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en sentencia de 25 de noviembre de 1992 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1472/1991), la calificación de una relación laboral como especial de alta dirección *"es eminentemente casuística"*, de ahí que confirme la Sala el difícil acceso de esta cuestión al recurso extraordinario de unificación de doctrina.

Los pronunciamientos jurisprudenciales han venido a distinguir esas tres notas características deducidas del artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, concurrentes en toda relación laboral especial de alta dirección:

- 1) *"El ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa"*, denominando la doctrina dicha nota definitoria como **CRITERIO FUNCIONAL**

CRITERIO FUNCIONAL.

A este respecto viene exigiendo la jurisprudencia que el ejercicio de tales poderes "*inherentes a la propiedad*" resulten determinantes o influyentes en el sentido de la marcha de la empresa, de la misma forma que lo haría su titular. Al respecto, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo señala que (sentencia de 16 de marzo de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014, remitiéndose a las previas de 6 de marzo de 1990, 18 de marzo de 1991 y 17 de junio de 1993):

"han de ejercitarse poderes inherentes a la titularidad de la empresa que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas".

Se añade en la misma sentencia, con cita de otras previas, que:

"lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial".

Tal nota implica, fundamentalmente, la capacidad del empleado para llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de la empresa y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros, actuaciones éstas influyentes o determinantes de la marcha general de la empresa.

Valga destacar dos consideraciones que reiteradamente destaca la jurisprudencia con relación a la formalización e intensidad de los poderes ejercidos por el empleado en cuestión:

Uno) No se requiere que los poderes ejercidos por quien resulta titular de aquel contrato de alta dirección se hayan formalizado en un contrato de apoderamiento, elevado o no a público, sino que lo decisivo es el ejercicio de tales poderes. En este sentido la sentencia de 7 de marzo de 1988 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo nos recuerda que:

"lo que caracteriza al alto directivo son sus poderes, efectivamente ejercidos o admitidos, -consten o no formalmente en contrato de apoderamiento- amplios y referidos a la generalidad de la Empresa o a un sector, amplio a su vez, de su tráfico y giro, funcional o territorial".

A esta sentencia se remite la misma Sala de lo Social en una posterior de 18 de marzo de 1991 (recurso de casación por infracción de ley nº 1010/90), cuando argumenta que:

"... para ser alto cargo no es preciso que los poderes a los que alude el art. 1.2 del citado Real Decreto se formalicen en escritura pública, sino que lo trascendente es que efectivamente se ejerciten de hecho".

Dos) No resulta impedimento alguno para considerar la concurrencia del "*ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa*", el hecho de que aquellos poderes deban ejercitarse de forma mancomunada. Así señala la sentencia de 13 de noviembre de 1991 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (recurso de casación por infracción de ley núm. 882/1990), y reitera en posterior de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 819/2014), que:

"el hecho de que determinadas facultades le hubieran sido atribuidas mancomunadamente con otros tres (para ser ejercitadas en todo caso por dos de ellos, se dice en el acuerdo adoptado por el Consejo de Administración): se trata, en definitiva, de facultades atinentes al ejercicio de «poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa», lo cual es suficiente a los fines de la presente litis. Resta señalar que la prescripción de que hayan de ejercitarse «con autonomía y plena responsabilidad» (art. 1.2 del precitado Real Decreto) no ha de entenderse como exigencia de exclusividad (es decir, como ejercicio y responsabilidad no compartidos), sino como expresión global y completa, y al mismo tiempo como correlato adecuado, del amplio ámbito de poder conferido".

Como no puede ser de otra manera, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional acoge aquella jurisprudencia en su sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso número 242/2015), afirmando incluso que no resulta necesario que aquellos poderes extiendan su ámbito a otras empresas del mismo Grupo mercantil:

"Pues bien, ni el carácter mancomunado de los poderes otorgados en favor de la empleada de alta dirección ni el hecho de que no los tuviera para todas las empresas del grupo son excluyentes de un tipo de relación laboral que implique directamente al empleado en la gestión y gobierno de la empresa determinando el sentido de su marcha".

2) "*El carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma*", lo que se ha venido a calificar como CRITERIO OBJETIVO.

Identificando los previos pronunciamientos definitorios de la jurisprudencia en esta materia, la sentencia de 16 de marzo de 2015 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo argumenta a este respecto, que:

"Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas "además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad".

En similares términos la misma Sala argumenta en su sentencia de 3 de marzo de 1990, recaída en recurso de casación por infracción de ley, que la nota definitoria que extiende el alcance de los poderes "*al conjunto de la actividad*", igualmente puede concurrir, dada la complejidad actual de muchas organizaciones empresariales, en supuestos en los que las decisiones del empleado se restrinjan a áreas o sectores concretos de la actividad empresarial, en tanto tales áreas o sectores puedan resultar determinantes o influyentes en el sentido de la marcha general de la empresa; se dice en la misma, que:

"Quinto: Procede, por tanto examinar la incidencia que ha tenido el Real Decreto 1382/1985 en la relación jurídica debatida. Habiendo que entender que no existe ningún obstáculo para subsumirla en el ámbito subjetivo que determina su artículo 1-2 al conceptuar como personal de alta dirección a "aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los intereses generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitada..." ...

Y por lo que afecta a la segunda expresión -poderes relativos a los intereses generales de la empresa- se está haciendo referencia al ejercicio de un poder superior que puede determinar el sentido de la marcha de la empresa de la misma forma que lo haría su titular, sin sometimiento a otros órganos intermedios, pero, dada la complejidad estructural actual de muchas organizaciones empresariales, las decisiones pueden ser tomadas en áreas concretas o en sectores clave de su actividad, en las que, sin embargo, se encuentran implicados los objetivos generales de la empresa que engloban a todas esas áreas o sectores" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, admite la jurisprudencia que puede concurrir una relación de alta dirección cuando el empleado, con amplios poderes, ejerce funciones que no obstante limitarse sectorialmente a un área concreta de la actividad de la mercantil, resulta decisiva, importante

o influyente en la marcha general de la firma. En este sentido, sostiene el Alto Tribunal en sentencia de 12 de septiembre de 1990, que:

"Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial que es propio de las de alta dirección, exigencia que explícitamente figura en el mencionado art. 1.2, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma. Ello supone que las facultades otorgadas, además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, hayan de ser referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para su dicha actividad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Se reconoce tal doctrina por la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2011 (recurso número 159/2009), donde califica como relación laboral especial de alta dirección la del Director General de Negocio de un sector concreto de la firma, señalando que:

"El ámbito de actuación del actor, aunque no sea total, alcanza a un sector fundamental y estratégico de la empresa, como es el negocio de cacao".

Esta misma Sala afirma con rotundidad en su sentencia de 18 de diciembre de 2019 (recurso contencioso administrativo 545/2017), que:

"el hecho de que los poderes se limiten a su ámbito de actividad no es óbice para esa calificación [de relación especial de alta dirección]".

Sintetiza la anterior doctrina la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuando, debatiendo sobre la relación laboral de un Director de Hotel en su sentencia de 19 de noviembre de 1997, argumenta que:

"Lo trascendental a estos efectos no es la extensión funcional o territorial del poder, sino su intensidad, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la actividad del alto directivo, pues la esencia de ésta consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa, de tal forma que pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa, siempre que afecte a objetivos generales de la misma".

3) "La autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad", como CRITERIO JERÁRQUICO.

Se afirma a este respecto en la sentencia de 12 de septiembre de 1990 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, reiterada en posterior de 4 de junio de 1999 (recurso de casación 1972/1998), que:

"El alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicio de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a la legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común".

Conviene en este punto reiterar la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1990, antes ya reproducida, donde la Sala advierte que la relación especial de alta dirección no sólo se corresponde con quien ocupa el puesto vértice de la organización mercantil, sino que alcanza igualmente a todo aquel que asuma esas altas funciones en cualquier sector específico de la empresa, señalando que:

"Quinto: Procede, por tanto, examinar la incidencia que ha tenido el Real Decreto 1382/1985 en la relación jurídica debatida ... al conceptuar como personal de alta dirección a «aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los intereses generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitada...»; en rigor, el texto no exige que únicamente merezca tal calificación el «alter ego» de la empresa, el titular del puesto-vértice de su estructura piramidal, sino que también comprende a los que, dotados de los correspondientes poderes, asuman altas funciones directivas en sectores específicos del tráfico empresarial; ya que la primera expresión hace referencia a la intensidad del poder, no a su extensión en lo territorial o funcional, de suerte que en sectores concretos de la empresa puede desplegarse la actividad del alto directivo ya que en definitiva la esencia de éste consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno de la empresa" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Hace suya aquella jurisprudencia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional cuando, en su sentencia de 21 de octubre de 2015 (recurso 126/2014), argumenta que:

"En nada desvirtúa esta naturaleza el que el [empleado] tuviera que rendir cuentas ante otro superior o ante la matriz británica, como se dice en la demanda. Todo trabajador por cuenta ajena, y el de alta dirección lo es, debe responder ante el empresario, superior o Consejo de Administración que le nombra, seguir concretas instrucciones o cumplir determinados objetivos; la diferencia está en el grado de discrecionalidad, margen de actuación, capacidad de decisión y responsabilidad con la que se desempeña el cargo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La Audiencia Nacional, en sentencia de 11 de octubre de 2016 (recurso 208/2015), se remite nuevamente a aquella de 21 de octubre de 2015, y, abordando la calificación de la relación laboral de la Directora de Recursos Humanos de la mercantil, confirma la existencia de relación laboral especial, concluyendo que:

"Se afirma en la demanda que esta el referido puesto se encontraba bajo la dirección de los responsables corporativos del Grupo y sometido a sus directrices, sin contar con autonomía para el desempeño de su cargo, pero ello no obsta para que pueda tratarse de una relación de alta dirección. Al respecto, esta Sala ya ha señalado en su Sentencia de 21 de octubre de 2015 (rec. 126/2014), que «...» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Insiste en aquella cita la Audiencia en su sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que:

"Por otra parte, la dependencia de un empleado respecto de otros directivos de la propia empresa o del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral. En tal sentido, afirmábamos en nuestra SAN de 11 de octubre de 2016 ...".

Nueva remisión a aquel previo pronunciamiento recoge la Audiencia Nacional en sentencias de 13 de noviembre de 2019 (recursos 365/2017 y 368/2017, fallados en la misma fecha) y 18 de diciembre de 2019 (recurso 545/2017).

QUINTO.- Por otro lado, los pronunciamientos de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo niegan una interpretación extensiva del régimen especial de alta dirección, "en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la prestación que el ordenamiento otorga a los trabajadores" (SSTS/Social 4 de junio de 1999, 11 de junio de

forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores (STS/Social 4 de junio de 1999, 11 de junio de 1990 y 13 de marzo de 1990 13-3-1990), de ahí que "No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad- con la alta dirección que delimita el art. 1.2 Real Decreto 1382/1985 en relación con el art. 2.1 a) ET" (STS/Social 4 de junio de 1999).

No obstante, en el caso que nos ocupa ninguna discusión hay entre empresa y empleado sobre el derecho laboral aplicable; el acuerdo entre ellos es total. No parece ser necesario, por tanto, que el trabajador invoque la protección que para él pueda suponer el derecho laboral, una protección que, de ser necesaria, sí justificaría interpretar de modo restrictivo el ámbito de una relación laboral especial que le privaría de esa protección.

En el presente caso la única disputa es fiscal; la invocación de un supuesto de exención por parte del sujeto pasivo. Y en este terreno el principio interpretativo es contrario, como se expone en la previsión contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito ... de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales", de acuerdo con lo cual el Tribunal Supremo, atendiendo a que la exención supone la excepción de la obligación constitucional de todos los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, viene estableciendo que (STS 26 de mayo de 2016, rec. casación 2876/2014):

"Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador".

Por ello, dado que sólo se ventilan consecuencias fiscales, resultará ajustado a derecho atemperar aquella interpretación restrictiva, toda vez que frente a la unisona pretensión de empleado y empleadora de gozar de la exención en el IRPF, se sitúa el interés general del conjunto de contribuyentes y el respeto al Principio de contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 CE).

Junto con las anteriores precisiones jurisprudenciales acerca de la interpretación que procede en casos como el que nos ocupa, debemos tener igualmente presente lo recogido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

La regla general contenida en dicho precepto, que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, y no constituye en sí una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es determinar las consecuencias de la falta de prueba en el procedimiento. En este sentido resulta ilustrativa la reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso de casación 4258/2018), según la cual:

"Sobre la doctrina de la carga de la prueba.

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Valga precisar que, en puridad no procedería hablar de hechos o circunstancias "que favorezcan a la Administración", toda vez que, como recuerda su norma de creación en el caso de la AEAT, "corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios" (art. 103.Uno Ley 31/1990, de PGE para 1991), esto es, la Administración Tributaria no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, con la finalidad de hacer efectivo el Principio de contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 CE).

En casos como el presente, no sólo resulta el contribuyente el beneficiado por el supuesto de exención que éste invoca, sino que obviamente concurre en él una mayor facilidad probatoria para acreditar el tipo de relación laboral que unía al empleado con la firma, toda vez que el empleado resulta conocedor de primera mano de las funciones que efectivamente ha desarrollado al servicio de la firma, conoce las potestades o facultades de las que ha hecho uso en desarrollo de las funciones encomendadas y conoce obviamente su situación jerárquica en el organigrama de la empresa y el esquema de dependencia y régimen de exigencia de resultados y actividad que concurre en cada caso, resultando ciertamente impensable que no disponga el interesado de pruebas documentales pertinentes y extensas para acreditar tales hechos, más aún si atendemos a la duración de la relación laboral del Sr Axy con la actora, que se inició en 1990 y finalizó en 2011.

SEXTO.- En el presente caso el Sr Axy inició su relación laboral con la mercantil XZ SA el 18 de diciembre de 1990, firmando un contrato de trabajo por periodo indefinido para prestar servicios como Subdirector de Planificación.

No resulta cuestión discutida que al tiempo de iniciarse la relación laboral del Sr Axy con la firma XZ SA en 1990, ésta resultaba común u ordinaria.

Sitúa la Inspección al tiempo de la constitución de la mercantil **TW** en 2002, y el Tribunal de instancia ratifica, el nacimiento de la relación laboral especial de alta dirección del sujeto pasivo con la mercantil **TW**, con ocasión de su nombramiento como Director General de la Oficina de ... de **TW**, y tales conclusiones se argumentan sobre una base probatoria producto del requerimiento efectuado por la Administración a la referida sociedad **TW**, para que por ésta se aportara:

"- Copia/s de la totalidad de los contratos que vinculen profesional o laboralmente a **XZ SA, NP S.A. y TW SL con D. Axy (...)**

- Relación detallada de las fechas de los distintos nombramientos y ceses, así como identificación del Organigrama Directivo de la compañía en cuestión durante la pertenencia de **D. Axy** a la misma.

- Descripción expresa y documentación acreditativa, con el mayor grado de detalle, sobre las facultades por ustedes otorgadas a con **D. Axy** para el desarrollo de sus funciones.

- Copia de disposiciones estatutarias, protocolos internos aplicables, escrituras de apoderamientos otorgados o conferidos a o por **D. Axy**, identificando número de protocolo, Notario, fecha y descripción/explicación del contenido del/los mismos".

En atención a dicho requerimiento aportó la referida mercantil copia de aquel contrato laboral de 1990; organigramas del Grupo **QR** de 1995, 2002 y 2006, organigrama funcional de la mercantil **XZ** de 1995, y organigrama funcional de **QR** de los años 2002 y 2006; copias de escrituras públicas de 23/11/2009 y 10/06/2005 de revocación y simultáneo otorgamiento de poderes en favor del **Sr Axy**, entre otros, y de fecha 9/07/2002 de otorgamiento de poderes en favor del **Sr Axy**; así como un escrito en el que la mercantil manifiesta lo siguiente:

"**D Axy** formó parte de la compañía **XZ** hasta el año 1995 realizando las tareas propias de su puesto de trabajo como supervisor de planificación. A partir de esa fecha y hasta 2002 ocupó el rol de Director de medios en dicha compañía. Desde el año 2002 como consecuencia de la constitución de **TW**, pasó a ocupar el rol de Director General de la Oficina de ... de **TW**. A partir del año 2006 y hasta la fecha de la finalización de su relación contractual con la compañía el día 25 de febrero de 2011, su posición fue Director General de **TW**, siendo sus principales funciones ser el responsable sobre la gestión comercial de todos los clientes de la compañía así como de la gestión de los equipos correspondientes, siendo también responsable de la política comercial de marketing, de nuevo negocio de la compañía, con reporte jerárquico y funcional al Director Financiero de **QR** y presidente de **QR España** así como al presidente de **TW Internacional**, no habiendo pertenecido en ningún momento al Consejo de Administración".

Vistas las escrituras de revocación y otorgamiento de poderes de fechas 23/11/2009, 10/06/2005 y 9/07/2002, en las que aparece el **Sr Axy**, cabe ratificar el parecer de la Inspección y del Tribunal de instancia, en lo que hace a estar en presencia de amplios poderes que, de manera idéntica, habilitaban concretamente al **Sr Axy** a representar jurídicamente a la mercantil, a dispone e invertir los fondos de la compañía, contratar y despedir personal, contratar publicidad y suscribir cualquier clase de contratos con la Administración, realizar operaciones financieras, suscribir pólizas de seguros, comparecer ante los Tribunales en nombre de la mercantil, etc. Esa amplitud de poderes bien cabe incardinarla con los "inherentes a la titularidad de la empresa" a los que alude el artículo 1.2 del RD 1283/85.

No obstante, alberga dudas este Tribunal acerca de la concurrencia del criterio objetivo que define las relaciones laborales especiales de alta dirección, para el periodo de 2002 a 2006. Véase que esa nota o criterio impone que aquellos poderes deben tener una vocación de generalidad, en tanto "se han de referir al conjunto de la actividad de la misma", y de acuerdo con la información aportada por la mercantil, únicamente se tiene constancia de que en dicho periodo el **Sr Axy** ostentó el cargo de Director General de la Oficina de ..., cuando a la vista del organigrama funcional de 2002 aportado por la sociedad a requerimiento de la Inspección, se distinguen tres áreas funcionales en la firma, comandadas por un Director General de ..., Director General de ... y Director General de Compras.

Como ya se ha dicho, vista la complejidad de las organizaciones mercantiles actuales, la jurisprudencia viene admitiendo la concurrencia de aquel criterio objetivo en casos en los que las decisiones del empleado se restrinjan a áreas o sectores concretos de la actividad empresarial, cuando tales áreas o sectores puedan resultar determinantes o influyentes en el sentido de la marcha general de la empresa. Como se dice en la ya transcrita sentencia del Alto Tribunal de 12 de septiembre de 1990:

"Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial que es propio de las de alta dirección, exigencia que explícitamente figura en el mencionado art. 1.2, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma. Ello supone que las facultades otorgadas, además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, hayan de ser referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para su dicha actividad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Frente a la existencia de otras áreas funcionales (Oficina de ... y Compras), ciertamente pudiera identificarse el ejercicio de esos amplios poderes al mando de la Oficina de ... con lo que ha denominado el Tribunal Supremo como "aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para su dicha actividad", pero nada se argumenta al respecto por la Inspección y el Tribunal de instancia, toda vez que no existe prueba alguna en las actuaciones que delimite si quiera a nivel indiciario, la importancia estratégica de la Oficina de ... para la marcha global de la compañía. Nada se dice, ni de su volumen de operaciones relativo respecto de otras áreas, ni tan siquiera se analiza cuál pudiera ser su cometido en comparación con las otras dos áreas que se diferencian en el organigrama, que pudieran ofrecer luz acerca de la naturaleza de la relación laboral en el periodo 2002 a 2005, de ahí que desconociéndose la trascendencia que para la mercantil tiene el desarrollo funcional de las decisiones del **Sr Axy** como máximo responsable de la Oficina de ... de la mercantil en el periodo 2002 a 2005, se impone la estimación del recurso de alzada en este punto, al no quedar acreditada la relación laboral especial de alta dirección que dice la Inspección, y el Tribunal de instancia, que concurrió en aquel periodo de 2002 a 2005.

Ello impone la estimación parcial del presente recurso de alzada, toda vez que no quedando acreditada la existencia de relación laboral especial de alta dirección en el periodo de 2002 a 2005, habrá de estarse a la exención en el IRPF de la parte de la indemnización correspondiente a ese periodo. Así las cosas, para la determinación de la cuantía de la indemnización que está exenta del IRPF habrá que estar al salario bruto percibido en 2005 (debidamente actualizado al 31/03/2011), y como años de prestación de servicios, los que van desde su incorporación el 18/12/1990 hasta el 31/12/2005 (la Inspección venía a cuantificar ésta a partir del salario bruto percibido en 2001, debidamente actualizado, y atendido los años de servicio que transcurren desde el 18/12/1990 al 31/12/2001).

SÉPTIMO.- Las conclusiones son bien distintas si analizamos la situación laboral del **Sr Axy** desde su nombramiento en 2006 como Director General de la mercantil **TW**. Ya la propia denominación del cargo evidencia que estamos ante el máximo responsable de la mercantil, toda vez que el cargo de Director General no re refiere a ningún área o departamento de la sociedad, sino a toda ella en conjunto, sin que por otro lado se haya acreditado la existencia de ningún otro estamento o nivel jerárquico superior a aquel Director General en el seno de la mercantil **TW**. Además, como señala la misma mercantil a requerimiento de la Inspección:

"A partir del año 2006 y hasta la fecha de la finalización de su relación contractual con la compañía el día 25 de febrero de 2011, su posición fue Director General de TW, siendo sus principales funciones ser el responsable sobre la gestión comercial de todos los clientes de la compañía así como de la gestión de los equipos correspondientes, siendo también responsable de la política comercial de marketing, de nuevo negocio de la compañía ...".

En tanto que Director General de la mercantil **TW**, estamos en presencia de lo que la jurisprudencia denomina el "*alter ego de la empresa, el titular del puesto-vértice de su estructura piramidal*", de ahí que no albergue este Tribunal duda alguna respecto de la concurrencia de la nota o criterio jerárquico que concurre en las relaciones laborales especiales de alta dirección.

Alega el sujeto pasivo que en aquel periodo reportaba al Director Financiero y al Director General, lo que excluye que aquella relación laboral tuviera el carácter de especial de alta dirección. Este Tribunal no puede compartir dicha argumentación, toda vez que el Director Financiero y Director General a los que alude el contribuyente y a los que dice reportar, deben situarse fuera del marco jurídico de la mercantil **TW**, que es lo que nos ocupa.

Véase que la propia sociedad **TW**, cuando atiende el requerimiento de la Inspección, señala respecto del **Sr Axy**, que ejercía sus funciones como Director General "*con reporte jerárquico y funcional al Director Financiero de QR y presidente de QR España así como al presidente de TW Internacional*", esto es, el reporte al que se refiere la mercantil y el propio sujeto pasivo, cabe situarlo extramuros de la sociedad **TW**, cabe identificarlo con cargos directivos de otras mercantiles del Grupo, más concretamente de "**QR**" y de "**TW Internacional**". En el mismo sentido, se observa en el organigrama de 2006 aportado por la mercantil que el "*Director Financiero*" y el "*Presidente*" que se identifican jerárquicamente por encima del Director General de **TW (Sr Axy)**, no están en el seno de **TW**, sino de "**QR**", lo que debemos identificar con "**QR**".

Resulta indubitado que la mercantil **TW** está integrada en un Grupo nacional e Internacional, que guarda sus propias normas de funcionamiento e interdependencia, pero lo que aquí nos ocupa es analizar la relación laboral del **Sr Axy** con la mercantil **TW**, no con ninguna otra mercantil del Grupo, nacional o internacional. Como dispone el precepto 1.2 del RD 1382/1985 ya citado, "*Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad ...*", esto es, de la sociedad **TW**.

"*La titularidad jurídica de la Empresa*" a la que alude el referido artículo 1.2 resulta ser la representada por el Consejo de Administración de la mercantil **TW**. Las instrucciones, directrices, circulares, etc que provengan de los máximos responsables del Grupo, situados en el seno de la matriz o de otras mercantiles del Grupo, deben ser identificadas como el reflejo de las potestades de quien ostenta la titularidad de **TW**, y, por tanto, aceptadas por la norma sin perjudicar la naturaleza de la relación como especial de alta dirección. Así, valga recordar que como argumenta la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en la sentencia ya citada de 21 de octubre de 2015 (recurso 126/2014):

"En nada desvirtúa esta naturaleza el que el [empleado] tuviera que rendir cuentas ante otro superior o ante la matriz británica, como se dice en la demanda. Todo trabajador por cuenta ajena, y el de alta dirección lo es, debe responder ante el empresario, superior o Consejo de Administración que le nombra, seguir concretas instrucciones o cumplir determinados objetivos" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Como insiste la misma Sala en su sentencia de 11 de octubre de 2016 (recurso 208/2015), también citada, "*Se afirma en la demanda que esta el referido puesto se encontraba bajo la dirección de los responsables corporativos del Grupo y sometido a sus directrices, sin contar con autonomía para el desempeño de su cargo, pero ello no obsta para que pueda tratarse de una relación de alta dirección*" (el subrayado se incorpora en la presente resolución). Citar igualmente la sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), donde afirma la Sala, que, "*Por otra parte, la dependencia de un empleado respecto de otros directivos ... del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral. En tal sentido, afirmábamos en nuestra SAN de 11 de octubre de 2016 ...*". Otras remisiones a estos pronunciamientos las encontramos en las sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de noviembre de 2019 (recursos 365/2017 y 368/2017, fallados en la misma fecha) y 18 de diciembre de 2019 (recurso 545/2017).

Dice el reclamante que pese a ostentar amplios poderes de la mercantil, no ha quedado acreditado que se ejercitaran, correspondiendo la carga de tal prueba a la Administración, que es quien tiene una mayor facilidad probatoria.

Valga anticipar que este Tribunal no comparte dicho alegato.

De inicio, como antes ya se ha recordado, "*cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo*" (STS de 29 de enero de 2020; recurso de casación 4258/2018), siendo además una obviedad en el presente caso, que, como ya decíamos, no sólo resulta el contribuyente el beneficiado por el supuesto de exención que éste invoca, sino que obviamente concurre en él una mayor facilidad probatoria para acreditar el tipo de relación laboral que unía al empleado con la firma, al tener un conocimiento de primera mano de las funciones que efectivamente ha desarrollado al servicio de la firma, de las potestades o facultades de las que ha hecho uso en desarrollo de las funciones encomendadas y de su situación jerárquica en el organigrama de la empresa.

Precisado lo anterior, véase que el sujeto pasivo no aporta prueba alguna de lo que afirma. Por contra, no sólo estamos en presencia de aquellos amplios poderes que están acreditados en las actuaciones mediante copia de las correspondientes escrituras públicas, sino que afirma la empleadora **TW** que a partir de aquel nombramiento como Director General en 2006 el **Sr Axy** realizó las funciones de "*responsable sobre la gestión comercial de todos los clientes de la compañía así como de la gestión de los equipos correspondientes, siendo también responsable de la política comercial de marketing, de nuevo negocio de la compañía*", resultando ciertamente inverosímil que el **Sr Axy** ostente la máxima responsabilidad de la mercantil como Director General y ejerza efectivamente aquellas funciones, sin hacer uso de los poderes otorgados por la mercantil. Frente a ello, nada aporta el sujeto pasivo de lo que pueda si quiera vislumbrarse que la afirmación que hace es cierta.

Señala el reclamante que sus nombramientos como Director de la Oficina de ... y como Director General de **TW** resultan de la reestructuración interna societaria, tanto a nivel nacional como internacional, sin que aquellos nombramientos supusieran un aumento significativo de sus retribuciones.

Las causas o motivaciones empresariales que configuraron una nueva posición laboral del sujeto pasivo en la mercantil **TW** no es cuestión que deba analizar o enjuiciar este Tribunal, debiendo ocuparnos de fijar el régimen tributario de la indemnización percibida, siendo para ello requisito imprescindible calificar la relación laboral del sujeto pasivo con la mercantil **TW** en cada momento. Aporta como prueba de que tales nombramientos no modificaron su posición laboral en la empresa, el hecho que los mismos no supusieron un "*aumento significativo*" de sus retribuciones, pero no aporta dato alguno al respecto; véase que en las actuaciones únicamente aparecen reflejadas las retribuciones anuales del sujeto pasivo en los ejercicios 2001 (220.152,89 euros) y en 2010 (399.131,38 euros), lo que supone un aumento de casi el 100% en 9 años, lo que obviamente no puede calificarse de

un aumento "poco significativo". Además, obsérvese que el desglose salarial de las retribuciones anuales del ejercicio 2010 comprenden salario base, retribuciones variables, Bonus y vehículo, conceptos retributivos estos muy habituales en el seno de relaciones laborales especiales de alta dirección.

OCTAVO.- Acreditada la existencia de relación laboral especial de alta dirección desde el nombramiento del sujeto pasivo en 2006 como Director General de **TW**, invoca el reclamante, respecto de la parte de la indemnización correspondiente a este último periodo, la exención del IRPF hasta la cuantía de 20 días de salario por año de servicio, a tenor de lo prevenido por el RD 1382/1985 y la sentencia del Tribunal Supremo de 5/11/2019, recurso de casación 2727/2017.

Ratificada la relación laboral especial de alta dirección que unía a la mercantil con el **Sr Axy** en aquel periodo de 2006 a 2011, cabe estar a la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes ya citada y estimar parcialmente la presente reclamación, en tanto aquella sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 5 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2727/2017), remitiéndose al fallo de la Sala Cuarta de aquel Tribunal de 22 de abril de 2014, argumenta 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*", lo que impone la anulación de la liquidación impugnada para su sustitución por otra en la que se atienda a aquella exención de "*7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades*".

Ciertamente en el presente caso no estamos ante el desistimiento del empresario, sino ante un despido improcedente reconocido por la mercantil, circunstancia ésta analizada en la reciente sentencia de 21 de octubre de 2021 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso núm 684/2019), recogiéndose en la misma, 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).*

Como en aquel caso, procede en el presente estimar parcialmente el presente recurso y estar a la exención del IRPF de la parte de la indemnización correspondiente a aquel periodo del 1 de enero de 2006 al 31 de marzo de 2011, en la cuantía de "*20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades*".

NOVENO.- En síntesis, se impone **ESTIMAR PARCIALMENTE** el presente recurso de alzada, procediendo la anulación de la resolución del Tribunal de instancia impugnada, y el acuerdo de liquidación que aquélla confirmó, debiéndose dictar nuevo acuerdo de liquidación en el que:

- por lo que hace a la parte de la indemnización correspondiente al periodo del 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2005, se esté a la exención en el IRPF toda vez que no ha quedado acreditada la existencia de relación laboral especial de alta dirección en aquel periodo, de acuerdo con lo argumentado en el Fundamento de Derecho Sexto de la presente resolución, y
- respecto de la parte de tal indemnización que se corresponde al periodo del 1 de enero de 2006 al 31 de marzo de 2011, deberá estarse a una exención en el IRPF en cuantía de "*20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades*", según se ha argumentado en el anterior Fundamento de Derecho.

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.

