



Criterio 1 de 1 de la resolución: **03759/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Sexta**

Fecha de la resolución: **06/11/2014**

**Asunto:**

IRPF. Rendimientos del trabajo. Período de generación superior a dos años. Relación laboral especial entre personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración / Administradores. Doctrina

**Criterio:**

Existe imposibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección del Consejo de Administración de la sociedad. De acuerdo con reiterada jurisprudencia de las Ss. RR. del Supremo, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración / Administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino al vínculo que les une a la sociedad, primando la relación orgánica, de carácter mercantil, entre los miembros de los Consejos de Administración con la sociedad.

Criterio reiterado.

**Referencias normativas:**

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

18.2

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

11.1.f)

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

< Toda la norma >

1.2

**Conceptos:**

Administrador/consejero

Cese

Funciones

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Indemnizaciones

Naturaleza/carácter/función

Período de generación

Reducciones

Relación laboral

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADM

Tribunal Económico Administrativo Central por **D. R.x ...**, en nombre y representación de **D. J.x.** de notificaciones sito en CL ..., contra el acuerdo de 5 de junio de 2013 del Jefe de la Oficina Te Madrid de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional por el concepto del IRPF del ejer

Cuantía: 3.015.211,80 €

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 29 de la Inspección **Acta nº A02 ...**, por el concepto del IRPF del ejercicio 2007, suscrita en disconformi pasivo, de la que se deducía una deuda tributaria propuesta de 2.949.113,34 €, de los que 2.39 cuota y 558.919,58 € con los intereses de demora.

En la referida Acta, así como en el Informe Ampliatorio, se recoge lo siguiente:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 8 de junio de 2012, sin que existan peri dilaciones en el procedimiento que quepa computar.

- Entre las retribuciones dinerarias declaradas como rendimientos del trabajo de la paga siguientes (importes en euros):

	<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Reducción</u>	<u>Neto Declarado</u>
Comp. Consejo	Renuncia Presidente	13.928.868,00	5.711.547,20	8.357.320,80
Comp. Pensiones	Extinción comp.	19.445.878,30	7.778.351,32	11.667.526,98

Aquellos 13.928.868,00 € lo son en compensación a la renuncia a su cargo de Presidente del Co **B ...**, cargo éste que ostenta hasta el 19/04/2007, fecha de la celebración de la junta extraordinaria de renuncia al referido cargo.

- Considera el actuario que no procede la aplicación de aquella reducción del 40 % sobre cor de Presidente del Consejo de Administración de la firma **B ...**, por cuanto aquellas cantidades mutuo acuerdo de la relación mercantil mantenida por el sujeto pasivo con la empresa (no labora la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Si bien es cierto que el sujeto pasivo mantuvo en su día con **B ...** una relación laboral, ésta se ex es nombrado Vocal del Consejo de Administración de **B...** el 20 de noviembre de 1986 y desde e ser de carácter mercantil.

Puesto que la normativa mercantil no establece indemnización alguna para el caso de cese de a concurrencia de periodo a lo largo del cual se hubiera generado dicha renta, por lo que la misma la citada reducción el 40 %.

**SEGUNDO.-** En fecha 7 de noviembre de 2012 por el Inspector Coordinador de la Delegación dictó acuerdo, al amparo de lo dispuesto por el artículo 141.g de la Ley 58/2003, General Tr expediente mediante la realización de actuaciones complementarias que tengan por objeto anal percibidas por el sujeto pasivo en compensación de los compromisos por pensiones contraídos procedencia de la aplicación de la reducción del porcentaje previsto en el art. 18 de la Ley del IRF

**TERCERO.-** Realizadas dichas actuaciones, en fecha 19 de abril de 2013 se formalizó nueva IRPF del ejercicio 2007, suscrita en disconformidad por la representación del sujeto pasivo, de la propuesta de 3.005.716,51 €, de los que 2.390.193,76 € se corresponden con la cuota y 615.522, En dicha acta e Informe ampliatorio correspondiente, se insiste en lo ya recogido en la ante complementarias, se dice por el actuario que se considera correcta la aplicación de la reducción tributario en su autoliquidación respecto de la renta de 19.445.878,30 € satisfecha por **B, SA** en compromisos por pensiones contraídos por el contribuyente.

**CUARTO.-** Frente a aquella propuesta de liquidación el interesado formuló alegaciones m previa a la mercantil no quedó extinguida, sino suspendida (de ahí la procedencia de la reducció tesis citaba la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010. Igu: las partes siempre fue la de mantener esa relación laboral viva, tal y como se desprende de l Además, se señalaba que la Administración está haciendo una interpretación formalista, literal RIRPF que no se adecua ni a sus antecedentes legislativos ni a la finalidad de la Ley y que p contrarios a la justicia tributaria.

En fecha 5 de junio de 2013 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de M confirmándose la propuesta del actuario, cuantificándose la deuda tributaria exigida en 3.015.211 corresponden con la cuota y 625.018,04 € con los intereses de demora. En dicho acuerdo se se una relación laboral en la entidad **B.** ... el 1 de septiembre de 1970; que tras diversas promocio General, en 1986, Vocal del Consejo de Administración, en 1993, Consejero Delegado, y, finalm del Consejo de Administración de la entidad. En abril de 2007, tras su renuncia a dicho cargo, indemnización de 13.928.868 €.

Se dice en el acuerdo de la Inspección que, si bien el contribuyente inició su relación con la enti común, a efectos del IRPF procede calificar la relación existente en el momento del cese y esa e: iniciada en noviembre de 1986 a partir de su nombramiento como Vocal del Consejo de Adminis jurisprudencial del ámbito de lo social, que la titularidad del cargo de administrador o miembro de compatibilizar dicha condición con un contrato laboral de alta dirección, resultando así una única laboral; el ejercicio del cargo mercantil resulta sólo compatible con una relación laboral común u c Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (recursos 2578/2004 y 3991/2004), reafirm administrativo la línea jurisprudencial del ámbito de lo social, sobre la incompatibilidad entre el ca Consejo de Administración con la relación laboral especial de alta dirección. Igualmente se cita la Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 (recurso 1427/2010), donde se recoge que el nombr como efecto la extinción de la relación laboral especial de alta dirección y, por tanto, cuando la del administrador llevando a efecto su cese, éste no puede reclamar indemnización alguna por nombramiento como administrador en el que mantuvo una relación laboral de alta dirección.

En cuanto a la manifestación del interesado (sostenía que la voluntad de las partes fue mantener renuncia al cargo de Consejero y Presidente del Consejo de Administración, pudo haberse reanu por la Inspección que, presumiendo que dicha suspensión se hubiera producido (cuestión ésta: compete discutir), tal suspensión otorgaría al interesado la posibilidad de reanudar la relación l pero no le concedería en ningún caso la posibilidad de extinguir el contrato con abono de la i relación laboral suspendida. Además, en el presente supuesto no se produjo reanudación de rel la relación mercantil; no se pactó dicha reanudación ni existe un solo indicio que determine Presidente del Consejo de Administración, existió una relación con la entidad con los elementos común o especial de alta dirección. La relación existente al tiempo de aquel cese era de natur relación laboral ("*pudo*", pero no se reanudó), en consecuencia, no fue resuelta de mutuo a relación mercantil existente.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 7 de junio de 2013.

**QUINTO.-** En fecha 28 de junio de 2013 la representación del interesado presentó ante este T por interpuesta reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo, siendo asigna **3759/2013**.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo mediante providencia del Abogado del E notificada al reclamante el 13 de marzo de 2014, mediante escrito presentado en fecha 7 de representación del sujeto pasivo alegaciones que, esencialmente, suponen la reiteración de las propuestas contenidas en las Actas incoadas en su día, y que en síntesis resultan las siguientes:

- La Inspección sostiene que en aplicación de la doctrina del vínculo, el vínculo mercantil al relación laboral quedó necesaria y automáticamente extinguida cuando el **Sr J.x** ... fue promovido

Respecto de la primera de esas dos afirmaciones, se señala que la doctrina del vínculo en los c

no es cuestión pacífica, señalándose diferentes pronunciamientos de Tribunales de lo Social Cuarta del Tribunal Supremo de 25/07/1989, 25/10/1990 y 20/10/1998, donde se señala la compatibilidad (artículo 179.1 del Estatuto de los Trabajadores), se cita el Informe de la Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo y régimen retributivo de los administradores y miembros del Consejo de Administración con funciones de dirección, así como los artículos doctrinales del ámbito tributario, y, por último, distintas resoluciones de la Dirección General de Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Se señala que si la cuestión fuese tan indiscutible como plantea la Inspección, no se entendería al sujeto pasivo se sujeta a retención al tipo resultante de las tablas y no al fijo que resulta del artículo 179.1 del Estatuto de los Trabajadores. La Administración nunca ha cuestionado ese proceder de las partes.

- Con relación a la segunda de las afirmaciones de la Inspección antes señalada, se desprende de las STS de 9/12/2009 y 24/05/2011, la extinción de la relación laboral por absorción exceptuada si existe una norma colectiva o un pacto entre las partes para la reanudación de la relación mercantil. Por tanto, el orden laboral no impone la extinción de la relación laboral e indemnización cuando haya acuerdo entre las partes. Tanto el Estatuto de los Trabajadores (artículo 179.1), como el Real Decreto 1382/1985 (art. 9 para el supuesto de promoción de un trabajador a dirección), entienden como la solución más respetuosa con los principios de ese orden, la suscitada en las sentencias del TSJ de Madrid de 16/01/2001 y 31/10/2000.

Se reconoce la evolución de la doctrina laboral, y que, actualmente, la suspensión sólo se produce cuando el sujeto pasivo fue promovido a consejero tal doctrina no se había formulado, no cabe exigir a la Administración un escrito sobre el mantenimiento de la relación laboral. Se insiste en que la voluntad de las partes es la de mantener la relación laboral.

- La Inspección, centrada en el debate relación laboral/relación mercantil, ha perdido de vista la aplicación de las normas tributarias, realizándose una interpretación formalista, literal y restrictiva. El artículo 10.1.f) del Real Decreto 214/1999 y se enmarcaba en el conjunto de medidas de progresividad sobre las rentas irregulares; esto es, no estamos ante un beneficio fiscal sino ante los efectos nocivos de la progresividad. Si a un Director General se le corrige el efecto de la promoción a consejero, una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de su relación laboral, la igualdad, la equidad y la justicia tributaria exigen que esa misma corrección técnica se aplique cuando la resolución se produce cuando el sujeto pasivo General haya sido promovido a consejero.

De acuerdo con todo lo anterior, se solicita se dicte resolución estimatoria, anulándose el acuerdo de las partes.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia y legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y que la reclamación interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 25 de junio de 2003, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

**SEGUNDO.-** La presente resolución se contrae a determinar la procedencia del acuerdo de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el que se practica liquidación de IRPF del ejercicio 2007.

**TERCERO.-** Resultan hechos no controvertidos que el sujeto pasivo entró a formar parte de la empresa desde el 1 de septiembre de 1970, según contrato laboral firmado en aquella fecha cuya copia obra en poder del sujeto pasivo profesional de "Jefe 6ª". A partir de ese momento y hasta el 20 de abril de 2007, como se dice en el expediente, *en 1985 fue nombrado Director General; en 1986, Vocal del Consejo de Administración*

y, finalmente, en marzo de 2002, Presidente del Consejo de Administración de la entidad”.

Tampoco existe discusión acerca del importe de la correspondiente indemnización percibida por el sujeto pasivo en 2007, que ascendió a 13.928.868 €.

La discusión se centra en la eventual aplicación a aquella renta del trabajo de los porcentajes de reducción de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según dispone dicho artículo 18 para aquel ejercicio fiscal de 2007, bajo el epígrafe *‘Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos íntegros’*:

1. *“Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no se aplicarán a la prestación se perciba en forma de renta.*

2. *El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros ... que tengan un período de obtención que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como forma notoriamente irregular en el tiempo”.*

Se debate si el supuesto que nos ocupa tiene cabida entre *“aquellos que se califiquen reglamentariamente como forma notoriamente irregular en el tiempo”*, relación ésta, cerrada, de casos tasados, que se recoge en el artículo 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, según el cual:

*“A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se excluyen de la reducción los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se obtengan en forma impositiva:*

...

f) *Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral ...”.*

Entiende el sujeto pasivo que la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, no se extinguió en 2007 como miembro del Consejo de Administración de B. ..., quedando suspendida, de acuerdo con el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en 2007 sí se extinguió una relación laboral que da derecho a la práctica de aquella reducción. Por tanto, que con aquel nombramiento como miembro del Consejo, en 1986 se extinguió la relación laboral de alta dirección, la indemnización percibida en 2007 no lo fue *“por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral de alta dirección”*; y que, en cualquier caso, no existe ningún indicio de que la relación laboral de alta dirección suspendida.

**CUARTO.-** Reconoce la representación del sujeto pasivo la aceptación por la Jurisprudencia de la relación mercantil que une a los miembros de los Consejos de Administración y Administrado absorbe la previa laboral especial, de alta dirección, que pudiera haber existido con carácter previo a la relación laboral especial. A diferencia de las anteriores argumentaciones que a continuación se expondrán.

Valga recordar que el artículo 1 del Real Decreto 1382/1985, por el que se regula la relación laboral de alta dirección, dispone que, *“el presente Real Decreto, de acuerdo con el artículo 2.1 a) ... regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección”,* previéndose, no obstante, *“de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3 c) , del Estatuto de los Trabajadores, que consista en el desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de la empresa que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo consista en el desempeño de las funciones inherentes al cargo”.*

La exclusión del ámbito del citado real decreto de las relaciones estatutarias que unen a los administradores de Administración con la sociedad en cuestión, va más allá, habiendo sentado la jurisprudencia de los tribunales en asuntos en los que se cuestiona la competencia de esa jurisdicción para conocer del recurso de amparo del Administrador o miembro del Consejo de Administración (habiendo existido previamente a aquel nombramiento una relación laboral de carácter especial), sostiene reiteradamente que la relación mercantil absorbe a la laboral de alta dirección, no existiendo identidad entre las funciones y cometidos de unos y otros, por lo que la diferenciación entre la



como Director General, **determina «una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral es, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas»**, la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, «[e]n una perspectiva objetiva, **es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa y los órganos de administración social»** (Sentencia ...). **Por esta razón, «cuando se ejercen funciones propias de la alta dirección, la exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización, si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral»** [Sentencia ...]. **De la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, si bien en virtud del cual las realiza»; ... «La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil»** aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, ...».

f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, ... «el vínculo que une al consejero con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil» [Sentencia...].

g) En séptimo lugar, ..., **la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejo de Administración desarrolle otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características, en su relación de trabajo», bien común ( art. 1.1 E.T.), bien especial [ art. 2.1.a) E.T.] [Sentencia ...], la actividad de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil y simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la misma, ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos jurídicos, inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades ( art. 1.3 E.T.), la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección ( art. 1.2 E.T.) de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de alta dirección, sino comunes, **cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración y de alta dirección en una misma relación de carácter laboral»** [ Sentencias ...]. Dicho de manera aún más precisa, **aunque los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral y una relación de alta dirección, es posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) ...****

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la Sentencia de 21 de abril de 2007, **«[c]uando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que sean, y que se diferencian en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las segundas por consecuencia, se considerarán mercantiles»** (FD Tercero).

h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando si el cargo de Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuviera al mismo tiempo con la empresa un cargo de alta dirección ha concluido la Sala Primera ...

i) ....

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, en la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es suficiente para determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia» [Sentencia ...]; la Sala Cuarta de lo Social, en la Sentencia de 12 de febrero de 2007, la entidad demandada «hay[a] calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto», por cuanto que, **«la naturaleza jurídica de la relación determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido»** como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero «estuviese dado de alta en la Seguridad Social y se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en -hojas salariales de alta dirección relaciones laborales» ( Sentencia...). Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera de lo Social en la Sentencia de 12 de enero de 2007 que **«sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, el Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los datos objetivos de la inexistencia de relación laboral»** (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

Vista la reiterada jurisprudencia que se cita en esas dos amplias sentencias de la Sala de lo Social,

duda de que desde el nombramiento del sujeto pasivo como Vocal del Consejo de Administración a la citada empresa no es de carácter laboral, sino mercantil, y así se mantiene hasta *Presidente del Consejo de Administración y a su condición de Consejero*, en 2007, de ahí que **S.A.** por la renuncia del sujeto pasivo no goza de reducción alguna a tenor de lo dispuesto por 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 11.1 del Real Decreto 43 Reglamento del IRPF, en tanto que dicha reducción únicamente opera sobre las cantidades trabajadas por la resolución de mutuo acuerdo de la *"relación laboral"*, que no es el caso.

**QUINTO.-** En contra de lo expuesto, sostiene el reclamante que la doctrina del vínculo no es sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo que datan de 1989, 1990 y 1991, así como de expertos en materia de gobierno corporativo, distintos artículos de varios autores y varias conclusiones de los Tribunales. No obstante, atender a lo que eventualmente resultara de los pronunciamientos que se citan (de 1989, 1990 y 1991), así como pareceres y artículos de distintos autores referidos, resultaría del Tribunal Supremo que, de manera reiterada y constante desde años ha, viene manteniendo aquella doctrina que la relación mercantil y las correspondientes funciones de los Administradores y miembros del Consejo de Administración. Aquella doctrina supondría una clara quiebra del sistema de fuentes del Derecho, del que forma parte. Precisamente, es significativo citar, en este punto los pronunciamientos de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas ambas en recursos de casación para la unificación de doctrina (1156/2009, respectivamente), en los que se casan las sentencias de los Tribunales menores (reiterada jurisprudencia de la Sala tal como antes se ha expuesto, en los mismos términos que se alegaciones. Así, en la referida sentencia de 2011, remitiéndose a la de 2009, se señala que:

*"La sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2009, recurso 1156/2009, ha examinado la relación de trabajo del trabajador, unido a la empresa por una relación especial de alta dirección, pasa a desempeñar el cargo de administrador del Consejo de Administración. La sentencia razona: "Como recuerda la sentencia ... , "Hay que tener en cuenta que de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas de la administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revisen. En la administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (. . .) se trata de la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos órganos ejercen funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, las actividades que comportan "la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, como el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3 ,c) del Estatuto de los Trabajadores*

*Teniendo siempre presente el anterior argumento, esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión de si el cargo asumido por la sentencia referencial. Las sentencias de ... han establecido que en supuestos de alta dirección, las actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan. De ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembro de la sociedad los unía con las empresas demandadas]; por lo que si existe una relación de integración orgánica de la sociedad, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación de trabajo conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de carácter laboral".*

**SEXTO.-** Sostendría a continuación el reclamante que la relación laboral de carácter especial, creada en 1986 con el nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración, fue suspendida y, además, no puede exigirse pacto escrito al respecto, toda vez que la doctrina imperante, señala que la voluntad de las partes era esa, como se infiere de diferentes circunstancias

antigüedad considerada, el acceso a beneficios y retribuciones en especie al igual que los altos cargos, programas de obligaciones convertibles o el disponer de un seguro médico como empleado.

En este punto cita el acuerdo impugnado la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo reproducir. Según señala la sentencia ya citada de aquella Sala de 24 de mayo de 2011, *“la sentencia entendió que hasta el 19 de febrero de 1987 la relación era laboral común, desde esa fecha la dirección y desde esta última fecha su vínculo es mercantil. Razona que no ha existido suspensión ni extinción al pasar a ser de alta dirección y extinción de esta relación al ser nombrado administrador en la presente resolución”*.

La tesis del reclamante encontraría apoyo en la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de febrero de 2010 (recurso 4065/09) , que declaró que:

*“cuando se accede al órgano societario de representación por promoción laboral -desde un punto de vista entender que con ello se suspende la relación laboral y no se extingue, salvo pacto expreso en contrario que sea implícita en toda situación, de promoción y resultar de aplicación analogía "iuris" con la suspensión prevista en el artículo 9 del RD 1382/1985 regulador de la relación laboral de carácter especial de alta dirección modo que la extinción de la relación societaria activa la laboral suspendida desde la que se accede a la alta dirección”*

Pero la referida sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011, por la que se unificó de doctrina, casó aquella sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2010, señalando en su Fundamento Cuarto, que:

*“La siguiente cuestión a examinar es si el nacimiento del vínculo societario -operado el 23 de junio de 2000 y la extinción de la relación especial de alta dirección iniciada el 19 de febrero de 1987, como mantiene la sentencia recurrida, mantiene el recurrente extingue dicha relación”*.

*La sentencia de esta Sala anteriormente citada, sentencia de 9 de diciembre de 2009, reanuda la doctrina sobre el nacimiento del vínculo societario ha supuesto la extinción del previo laboral, con la consiguiente para resolver las controversias que se susciten entre las partes en litigio. Y no existe en el caso sobre la posible reanudación de la relación de alto cargo tras el cese como consejero o sobre el derecho al percibo de la indemnización pactada en el contrato de alto cargo, cuyo contenido y alcance se incorpora en la presente resolución”*.

*Aplicando la doctrina expuesta al asunto ahora sometido a la consideración de la Sala forzoso es concluir que el nacimiento del vínculo societario el 23 de junio de 2000 ha acarreado la **extinción de la relación laboral especial de alta dirección** de febrero de 1987, no existiendo norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación de alto cargo tras el cese como consejero ni sobre el percibo de indemnización alguno por la extinción de la citada relación (negrita se incorpora en la presente resolución).*

Precisándose después en aquel pronunciamiento, que:

*“... aun en el supuesto de que se admitiera que ha desempeñado simultáneamente tareas de administración con integración orgánica en el campo de la administración social, la relación no es laboral sino mercantil, en el desempeño de cargos de administración de la sociedad y laborales, en el supuesto de que existiera dependencia, no calificables de alta dirección”*.

Tal pronunciamiento, reiterando aquel otro anterior que se cita, constituye la clara jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo sobre la extinción de la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, que determina el nombramiento como Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad, admitiendo claramente la posibilidad de extinción ceder el paso a una suspensión, únicamente en el caso de que existiese *“norma colectiva que dispusiera, esto es, que en caso de ausencia de norma colectiva o pacto individual se estará a la que el Tribunal Supremo rechaza, de plano, que en este campo pudiera aplicarse, por analogía, lo dispuesto en el Decreto 1382/1985, para el caso de promoción interna de relación laboral común a relación laboral de carácter especial”* prevé que *“...se especificará si la nueva relación especial sustituye a la común anterior, o si es una relación nueva que existirá en el contrato especificación expresa al respecto se entenderá que la relación laboral con anterioridad a ésta era la argumentación de la sentencia de suplicación del Tribunal Superior de Justicia que el recurrente alega”* argumentación que igualmente sostiene el interesado en esta vía (con cita, paradójicamente, de

del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2010, que, justamente, es la que (del Tribunal Supremo), y que, por iguales motivos, debe rechazarse por ausencia de norma que acordara.

Al tiempo que la representación del interesado rebate las argumentaciones del acuerdo de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así que pretende hacer valer otras pruebas indiciarias por *'individual'* ante la ausencia de pacto expreso u otra prueba irrefutable de su existencia. Señala que en diferentes circunstancias, como el tipo impositivo de las retenciones practicadas (de acuerdo con la Ley de Administración), la antigüedad considerada, el acceso a beneficios y retribuciones en especie, etc., la participación en programas de obligaciones convertibles o el disponer de un seguro médico, etc.

Visto lo anterior, cumple recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en materia de vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), establece que *'la aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de la obligación'* de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia de vía económica-administrativa el derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos es de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba, que ha sido matizada por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la prueba, que el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1999, 13 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, sino que, en cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'valoración probatoria'; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues el artículo 11/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar sus pretensiones, tal afirmación, en el dicho precepto, al establecerse que, *"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes"*.

Así, compete al interesado la carga de probar la existencia de pacto individual o norma colectiva que regule la relación laboral, en suspenso, durante el periodo en el que operase el nombramiento en la Administración.

En este sentido, consta en el expediente el nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración en sesión de este órgano de 20/11/1986, en el que se dice:

*"El Consejo de Administración ... adoptó por unanimidad, entre otros, los siguientes acuerdos ...:*

*Nombrar Vocal del Consejo de Administración ... a D. J.X ... y que es accionista.*

*D. J.X ..., presente en este acto, acepta y agradece su nombramiento, toma posesión de la Administración y manifiesta no hallarse incurso en causa alguna de incompatibilidad ...".*

Nada se dice en el acuerdo de nombramiento acerca del mantenimiento, en suspenso, de la relación laboral. Tampoco se ha aportado por el interesado prueba alguna de la existencia de norma colectiva interna de la mercantil y, de las que se dicen pruebas indiciarias no puede presumirse la existencia de norma colectiva alguna que establezca aquella suspensión, toda vez que la relación mercantil es indubitada el tipo de retención a aplicar, sin que resulte admisible hablar de 'doctrina de actos propios' de la Administración las retenciones practicadas por la mercantil, toda vez que, en primer lugar, no es posible vincular a la Administración (precisamente por ausencia de comprobación), y, en segundo lugar, la regularización, ésta se habría producido con independencia de la concurrencia de pacto individual. En referencia al sujeto pasivo a determinados beneficios de los que gozó en tanto miembro del Consejo de Administración los empleados de alta dirección; al respecto, ni prueba el reclamante el hecho manifestado, ni se puede pretender, toda vez que el hecho que los miembros del Consejo de Administración gozaran de tales beneficios igualmente pudiera proporcionar la empresa a los altos directivos, nada informa acerca del carácter de la que se dice relación suspendida.

Lo anterior impone confirmar el acto administrativo impugnado, en tanto que, en palabras de la jurisprudencia,

Supremo, *“el inicio del vínculo societario ... ha acarreado la extinción de la relación laboral existiendo norma colectiva ni pacto individual sobre la posible reanudación de la relación laboral e ni sobre el percibo de indemnización alguno por la extinción de la citada relación laboral”*.

**SEPTIMO.-** Por último, razona la representación del reclamante que la Inspección ha per interpretación de las normas tributarias, debiéndose tener presente que el antecedente del ac enmarcaba en el conjunto de medidas que históricamente han tratado de paliar el efecto de irregulares; esto es, que olvida la Inspección que no estamos ante un beneficio fiscal sino ante u efectos nocivos de la progresividad.

El debate que plantea el interesado exige retomar lo preceptuado por el artículo 18 de la Ley 35 de las Personas Físicas y el Reglamento que lo desarrolla. Obviamente la reducción del 40 % aq de la progresividad de las rentas ‘irregulares’, al igual que lo hacía la Ley 18/1991, del IRPF, a generación o por 5 -en caso de ausencia de periodo-. Una u otra técnica responden a la misma fi en cuestión, ni la Inspección ni este Tribunal. La cuestión esencial es determinar si aquella inden denominación utilizada por la Ley 18/1991), como ‘renta irregular’, en tanto que, de ser así, reducción del 40 % controvertida.

Siguiendo el planteamiento del reclamante, véase que la Ley 18/1991, del IRPF, calificaba en su a *“Los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el ti de producción sea superior a un año”*, previendo en este caso que, *“Los rendimientos irregulares del capital así como los rendimientos irregulares positivos de actividades empresariales o profe de años comprendidos en el período en que se hayan generado, contados de fecha a fech determinarse dicho período se tomará el de cinco años. El cociente así hallado se integrará con l pasivo para determinar su renta regular”* (art. 65).

La normativa aplicable al caso ahora analizado, *ratio temporis*, sigue el mismo esquema, es circunstancias tasadas que habilitan aquella corrección de la progresividad (ahora, mediante la con la anualización de la renta), una, atendiendo al periodo de generación, otra, considerandi notoriamente irregular en el tiempo. Así, el artículo 18 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre después de advertir que, *“como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su ti del 40 % en caso de concurrencia de cualquiera de las dos situaciones o circunstancias que desc*

- 1) *“en el caso de rendimientos íntegros ... que tengan un período de generación superior a forma periódica o recurrente, así como*
- 2) *aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente*

En esencia, la evolución normativa alegada nada ha cambiado en esta materia. Lo que antes e *por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, ahora resultan ser lo *reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, y, lo que ante *“ciclo de producción sea superior a un año”*, ahora resulta ser *“rendimientos íntegros ... que superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente”*.

Así las cosas, no cabe invocar interpretación alguna de la norma acudiendo a esa evolución hist este ámbito. En esencia, la regulación anterior a la que se refiere el reclamante y la actual, resulta

Lo esencial, antes y ahora, es determinar si la renta o rendimiento en cuestión tiene cabida en a que, antes y ahora, contempla la norma tributaria. En este sentido, la renta de 13.928.868 € p renuncia voluntaria como presidente y miembro del Consejo de Administración de B..., carece d tanto que el derecho a percibirla nace al tiempo que la misma se reconoce y paga. Luego, la ever del 40 % no puede operar atendiendo a *“un período de generación superior a dos años”*, por lo q progresividad alguna que corregir en tanto que renta obtenida y devengada de manera insta consideración como *“rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, pa *califiquen reglamentariamente”*, y, debemos volver a insistir, que las *“cantidades satisfechas por . resolución de mutuo acuerdo de la relación”* mercantil, no están incluidas entre aquellas que el F

*de forma notoriamente irregular en el tiempo*”, calificación ésta que se reserva, exclusivamente a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral”.

Plantea el contribuyente el diferente trato fiscal que, de sustentarse las tesis de la Inspección, percibiendo una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de su relación laboral, sí goza otro Director General que, percibiendo igual indemnización por resolución de mutuo acuerdo de la referida reducción por haber sido previamente promovido a Consejero; y primar, según considerando que este distinto trato vulnera los principios de igualdad, de capacidad contributiva y

Hay que recordar que es el legislador quien, por razones de técnica tributaria y política fiscal, regula la capacidad contributiva de los contribuyentes y cómo debe calcularse su aportación a la Hacienda encontrar supuestos que, desde una perspectiva vulgar, prosaica, no jurídica, pudieran hacer por *“rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, o, desde esa misma perspectiva cuestionarse por qué un rendimiento con un periodo de generación de justo dos años no se debe equiparar a aquel otro que sí goza de dicha reducción por tener un periodo de generación que se alarga a otros tantos, ahora bien, esta no es la labor de un Tribunal.

Sí debe insistirse en que el supuesto ahora analizado, la percepción de una indemnización por la que unía al sujeto pasivo con la sociedad, no se encuentra entre los supuestos tasados por la ley para los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y, frente al alegato de que en el supuesto teórico planteado por el interesado, cabe recordar que no es comparable ni asimilable a la mercantil por una relación laboral, aunque esta sea especial o de alta dirección, que el miembro del Consejo de Administración o más aún del Presidente del Consejo, ligados estos a la actividad mercantil; como bien señala el Tribunal Supremo en las sentencias trascritas en esta resolución, los Consejos de Administración ejercen poderes inherentes a la propiedad, a la titularidad o a la ajeneidad que caracteriza al personal laboral de alta dirección, lo que evidencia diferencias de naturaleza que una indemnización pactada por el alto directivo con la titularidad de la empresa (en el supuesto que se plantea frente al supuesto de la fijación por los miembros del Consejo de Administración o Administración. Además de otras diferencias, ésta explica, informa o justifica, cuanto menos, el diferente tratamiento que se otorga a las indemnizaciones por resolución de relaciones laborales y por resolución de relaciones

En resumen, en el presente caso, ni existe periodo de generación de aquella renta en que constituye la indemnización constituye *“rendimientos ... obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”* tasadas por la norma, lo que impone rechazar los alegatos de la representación del reclamante y

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en la vía administrativa, acuerda **DESESTIMARLA**, confirmando el acto administrativo impugnado por resolución