



Roj: **SAN 2869/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:2869**

Id Cendoj: **28079230042019100268**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **03/07/2019**

Nº de Recurso: **144/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000144 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01570/2017

Demandante: CONSORCIO DE LA ZONA FRANCA DE BARCELONA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a tres de julio de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 144/2017**, interpuesto **por el CONSORCIO DE LA ZONA FRANCA DE BARCELONA**, representado por el Procurador D. José Luis Pinto-Marabotto Ruiz, contra la resolución de 12 de enero de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria de la interpuesta contra el acuerdo del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sede Barcelona, dictado en fecha 18 de marzo de 2013, por el que se practica liquidación por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del Trabajo, ejercicios 2009 y 2010.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO .- La parte actora interpuso ante esta Sala con fecha de 16 de marzo de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, que fue admitido a trámite mediante Decreto de fecha 5 de abril de 2017, con la consiguiente reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO .- La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 3 de julio de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó literalmente, suplicando: *"... que, se sirva dictar sentencia, previos los trámites oportunos, declarando la disconformidad a Derecho del fallo expresado por la Vocalía Primera del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto del presente recurso, así como los acuerdos que subsisten al mandato expresado en el mismo, de acuerdo con el contenido de los fundamentos jurídicos invocados por esta parte, y en el sentido de las pretensiones deducidas"*.

TERCERO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 26 de julio de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso interpuesto .

CUARTO .- Admitida la prueba propuesta por el Abogado del estado, se presentaron por las partes escritos de conclusiones, tras lo cual se señaló para votación y fallo el día 26 de junio de 2019, fecha en que tuvo lugar.

La cuantía del presente procedimiento se ha fijado en 221.799,72 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la resolución de 12 de enero de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), en la reclamación núm. NUM000 , desestimatoria de la interpuesta contra el acuerdo del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sede Barcelona, dictado en fecha 18 de marzo de 2013, por el que se practica liquidación por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del Trabajo, ejercicios 2009 y 2010.

La regularización impugnada se sustenta en considerar que las cantidades satisfechas por el CONSORCIO DE LA ZONA FRANCA DE BARCELONA a 15 trabajadores en concepto de indemnización por **despido** improcedente no se encontraban exentas de tributación como rendimiento del trabajo personal y, en consecuencia, estaban sujetas a retención por la demandante. La razón estribaría en que la Inspección consideró que no hubo en realidad **despido** de los trabajadores, sino un acuerdo extintivo de la relación laboral, criterio que fue confirmado por el TEAC en la resolución objeto inmediato de este recurso.

SEGUNDO.- La controversia se suscita en relación con la obligación de retener por parte de la demandante, lo que a su vez se hace depender de si las cantidades efectivamente satisfechas a los trabajadores en concepto de indemnización por **despido** improcedente están o no exentas de tributación por el IRPF. La legalidad aplicable es la siguiente:

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, LIRPF, establece:

"Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas..."

A su vez, el artículo 74.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone:

"Las personas o entidades contempladas en el artículo...de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo...estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento..."

Asimismo, el artículo 75.1 del Real Decreto 439/2007 señala:

"Estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo..."

Y el artículo 7 de la Ley 35/2006 establece:

"Estarán exentas las siguientes rentas:



(...)

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

Quando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por **despido** que no excedan de la que hubiere correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas."

Por su parte, el artículo 56 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, en la redacción aplicable a los ejercicios a que se refiere la regularización inspectora, al que remite el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004, anteriormente mencionado, establece la cuantía de la indemnización para los **despidos** improcedentes:

"1. 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, con abono de los salarios de tramitación previsto en el párrafo b) de este apartado 1, o el abono de las siguientes percepciones económicas que deberán ser fijadas en aquélla:

a) Una indemnización de 45 días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de 42 mensualidades.

b) Una cantidad igual a la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha del **despido** hasta la notificación de la sentencia que declare la improcedencia o hasta que hubiera encontrado otro empleo si tal colocación fuera anterior a dicha sentencia y se probase por el empresario lo percibido, para su descuento de los salarios de tramitación.

El empresario deberá mantener en alta al trabajador en la Seguridad Social durante el período correspondiente a los salarios a que se refiere el párrafo anterior."

De acuerdo con la normativa transcrita, para que las indemnizaciones por **despido** o cese del trabajador estén exentas es necesario que sean obligatorias, no estando amparadas por tal exención, las establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.

TERCERO.- Ad uce en primer lugar la demandante que la liquidación adolece de la motivación suficiente porque no individualiza el defecto de retención que se le atribuye, limitándose a indicar de forma agregada la renta regularizada por meses, de tal forma que impide a la demandante comprobar si el cálculo efectuado por la Administración es o no correcto. Deberían separarse las distintas indemnizaciones abonadas a cada trabajador en orden a regularizarlas o no según resulte de las pruebas aportadas, pero individualizando en cualquier caso los eventuales defectos de retención acaecidos con el abono de cada una de las distintas indemnizaciones por **despido**. Al no haberse hecho así en el acuerdo de liquidación, se le sitúa en posición de indefensión por no poder rebatir la corrección de la regularización.

La lectura del acuerdo de liquidación permite descartar la falta de motivación, en el aspecto ahora concretamente reprochado, esto es, la falta de individualización de la indemnización satisfecha a cada trabajador que se encontraba sujeta retención en la fuente. En efecto, en el acta que contiene la propuesta de regularización, se detallan las retribuciones comprobadas para cada trabajador, especificando las reducciones y los gastos deducibles aplicables para cada uno, así como las retenciones practicadas y las que resultaban procedentes. De esta forma, en las tablas que figuran en las páginas 9, 10 y 11 del acta de referencia, se detalla la cuota de retención resultante para cada una de las indemnizaciones recibidas por los empleados y que son regularizadas en la liquidación. Esta referencia al acta se contiene *expressis verbis* en la página 13 de la liquidación, previamente a la cuantificación agregada de las cantidades debidas retener.

Consecuentemente, no cabe aceptar el reproche de falta de motivación en el aspecto aquí esgrimido, pues la liquidación es lo suficientemente explícita en cuanto a las cuantías globales a regularizar y contiene una remisión inequívoca al acta para el detalle de su cuantificación, integrando así una motivación por remisión admitida con naturalidad por la doctrina constitucional (SSTC 10/2016, de 1 de febrero, FJ 3 ; 59/2011, de 3 de mayo, FJ 3 , y 140/2009, de 15 de junio , FJ 3)

CUARTO.- El núcleo de la impugnación se refiere a la consecuencia extraída por la Administración de que los **despidos** de los trabajadores no fueron tales, sino que en realidad hubo un acuerdo extintivo de la relación laboral.



A su juicio no puede extraerse esa conclusión a partir de los datos tomados por la Administración. Sostiene a tal efecto que la norma fija un máximo de indemnización por **despido** improcedente, pero no un mínimo y que no hay inconveniente en que se acepte por el trabajador una indemnización menor a la máxima para evitar ir a los Tribunales. Tampoco existe una edad de jubilación o una edad a partir de la cual pueda presumirse que se acepta un **despido**; ni cabe extraer consecuencia alguna de que se acuda a la conciliación antes de a la jurisdicción social, toda vez que es una exigencia legal.

Añade que los **despidos** se produjeron en el marco de las medidas de austeridad adoptadas por el Gobierno para reducir el déficit público, habiendo de materializar el Consorcio el ahorro en los gastos de personal.

QUINTO.- Planteada la cuestión en los términos expuestos, la Sala considera que los indicios en los que se basa el acuerdo de liquidación, luego confirmado por el TEAC, conducen racional y razonablemente a la conclusión de que en los casos tomados en cuenta por la Inspección, concurrió un acuerdo extintivo de la relación laboral, lo cual llevaría consigo la sujeción de la indemnización satisfecha al trabajador al IRPF y, consecuentemente, la obligación para la empresa demandante de practicar retención.

En efecto, en la liquidación se toman en cuenta los siguientes indicios reveladores de la existencia de un acuerdo extintivo en lugar de un **despido**:

- El acta de la sesión ordinaria celebrada el 13 de octubre de 2008 por el Comité Ejecutivo de la entidad en la que se recoge la existencia de una política generalizada de reducción de gastos en el CONSORCIO. En este marco de contención de costes salariales, se barajaron diferentes alternativas para alcanzar el objetivo de reducción fijado.

- La edad de los trabajadores en el momento de la extinción del contrato, comprendida entre los 62 y 68 años.

- Aceptación por los empleados de cantidades muy inferiores a las que procederían de acuerdo con la normativa laboral de resultar aquel **despido** improcedente, salvo en uno de los supuestos regularizados correspondiente a un trabajador que se había incorporado más recientemente que los demás a la plantilla. Precisamente en este último caso, requerido el Consorcio para que explicase por qué se le abona una indemnización superior a la de carácter máximo, la respuesta obtenida es que la misma "también fue fruto de la negociación".

- La fijación de las cuantías de las indemnizaciones, en la que no se tuvo en cuenta la antigüedad de los trabajadores en la plantilla, sino el tiempo que a los mismos les faltaba en aquel momento para alcanzar la edad de su teórica jubilación.

- La propia manifestación del obligado tributario, recogida en diligencia nº 5 de fecha 4 de octubre de 2012 en la que se afirma en relación a la fijación de las cuantías indemnizatorias "no existe un factor común, se fijó en la negociación con cada cual".

- Ausencia de elementos en el proceso de **despido** en los que se aprecien signos de litigiosidad: no existen cartas de **despido**, los **despidos** son todos verbales sin alegación de causa, los 15 trabajadores acudieron al Servicio de Conciliación suscribiendo escritos idénticos, todos los actos de conciliación finalizaron con avenencia entre las partes sin intervención de autoridad judicial, los trabajadores renunciaron en el acta de conciliación a cualquier reclamación posterior.

- Existencia de un **despido** durante el período comprobado que no es objeto de regularización por cuanto se corresponde con un trabajador más joven (de 49 años) al que se le calculó una indemnización en función de los años que llevaba trabajando en la empresa. En este caso, en el que se aprecian circunstancias totalmente diferentes a las descritas para los 15 regularizados, la inspección sí aprecia la concurrencia de los elementos que determinan que nos hallemos ante un **despido** "no pactado".

Adicionalmente, y únicamente para el caso de uno de los 15 trabajadores objeto de regularización (D. Jose Ángel), la inspección hace constar que, además de apreciar en su **despido** todos los indicios anteriores que le llevan a concluir que el cese de la relación laboral se produjo de muto acuerdo, es de destacar que nos encontramos ante una relación laboral especial ya que el empleado tiene la consideración de alto directivo (así se deduce de la calificación otorgada a su contrato de trabajo, de su liquidación de haberes y de las funciones atribuidas a su puesto de trabajo). En consecuencia, también por este motivo debe negársele la exención al no existir en estos casos ningún límite máximo para las indemnizaciones fijado con carácter obligatorio.

SEXTO.- Ciertamente los indicios considerados no tienen, por sí solos, la misma fuerza de convicción, sino que hay unos que la Sala considera más relevantes y otros que nos parecen complementarios, pero que dotan de coherencia y solidez a la valoración de los principales, siendo imprescindible atender al valor que les proporciona su apreciación global.



Del conjunto de estos indicios se desprende con naturalidad que se ha indemnizado a cada trabajador con una cantidad que no es la correspondiente a los años de servicio en la empresa (criterio legal de determinación), sino relacionada con los años que le restan para alcanzar la edad de jubilación de setenta años. Esta menor indemnización es aceptada por los trabajadores en actos de conciliación en los cuales teóricamente reaccionan frente a un **despido** que por su forma verbal, es sustancialmente vulnerable. Sin embargo no es combatida por los trabajadores para obtener la indemnización que les correspondería, toda vez que por su carácter verbal habría de ser declarado improcedente.

Todo esto se produce en un entorno en el que la empresa ha de reducir personal por imposición de las medidas de restricción del gasto público, y por más que pueda resultar razonable el alcanzar acuerdos al respecto, lo cierto es que la norma tributaria condiciona la exención de la indemnización por **despido** (hasta el máximo legal) a que este sea efectivamente tal y no un acuerdo extintivo que, en términos generales, o permite al trabajador enlazar con la prestación de jubilación de modo directo o cobrar el desempleo hasta que llegue la jubilación.

Desconocemos si estas son las circunstancias del caso concretamente analizado, pero con independencia de ello, ha de aceptarse que la inferencia realizada por la Administración tributaria supera el canon de razonabilidad propio de la prueba indiciaria o indirecta. Con reiteración ha dicho el Tribunal Constitucional que "el control de la solidez de la inferencia puede llevarse a cabo tanto desde el canon de su lógica o coherencia, siendo irrazonable cuando los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como desde el de su suficiencia o carácter concluyente, excluyéndose la razonabilidad por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia (por todas, STC 116/2007, de 21 de mayo). Pues bien, como ha quedado explicado, los hechos base -indicios- conducen al hecho consecuencia sin necesidad de una inferencia excesivamente abierta sino, antes al contrario, lógica y razonable.

La Sala llega a la conclusión de que lo ocurrido responde a un pacto sobre extinción de la relación laboral sin concurrir causa de **despido** a partir de los indicios complementarios. En efecto, la aceptación por la empresa del carácter improcedente del **despido** por motivos estratégicos que podríamos llamar "riesgo procesal", resulta incoherente con la escaso rigor de su actuación al efectuar los **despidos** verbales sin concreción por tanto de hechos o causas del **despido**. Las deficiencias en la formalización de los **despidos** ponen en evidencia que no era necesaria concreción alguna en ellas porque no habrían de ser discutidas en realidad, sino que se proyectaba un acuerdo en el SMAC sobre el reconocimiento del carácter improcedente del **despido** y la indemnización a satisfacer.

SEXTO.- Re sta por analizar la última de las alegaciones del demandante, en la cual razona que, frente a lo afirmado en la liquidación, la indemnización por **despido** de un alto directivo sí puede beneficiarse de la exención.

Ciertamente en nuestra SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. 242/2015) nos hicimos eco del cambio de doctrina operado al respecto por la STS -Sala Cuarta- de 22 de abril de 2014 - rec (1197/2013) sobre el carácter mínimo de la indemnización prescrita en el RD 1382/1985, extrayendo las consecuencias tributarias que en nuestra sentencia expusimos.

Ahora bien, resulta estéril razonar al respecto, toda vez que la razón por la que la Administración niega la exención del IRPF del alto directivo, con la consiguiente obligación de retener, no es que dicha indemnización no tenga un mínimo establecido, sino que en lugar de **despido** existió un acuerdo extintivo.

SEPTIMO.- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA , procede su imposición a la demandante.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo **núm. 144/2017** , interpuesto por el Procurador don José Luís Pinto-Marabotto Ruiz, en representación del **CONSORCIO DE LA ZONA FRANCA DE BARCELONA**, contra la resolución identificada en el fundamento primero de esta sentencia.

CONDENAMOS a la demandante al pago de las **COSTAS PROCESALES** .

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.



Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos de legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ