



Roj: **STS 1820/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1820**

Id Cendoj: **28079130022023100134**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/04/2023**

Nº de Recurso: **2333/2021**

Nº de Resolución: **495/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4047/2020,**
ATS 2457/2022,
STS 1820/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 495/2023

Fecha de sentencia: 20/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2333/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/04/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2333/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 495/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2333/2021, interpuesto por Meliá Hotels International, S.A., representado por el procurador de los Tribunales don Jacobo Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de doña Nuria Nicolau Reig, contra la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2020, que estimó parcialmente el recurso núm. 2/2018, interpuesto por la representación procesal de Meliá Hotels International, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 2 de noviembre de 2017, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, deducida contra los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), de fechas 10 de marzo de 2014 y 4 de septiembre de 2014, referidos respectivamente, a liquidaciones por el concepto de retenciones IRPF rendimientos del trabajo, periodos marzo/2009 a diciembre/2011, así como a sanción por aquel concepto y periodos.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Meliá Hotels International, S.A., mediante escrito de 12 de febrero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 2 de diciembre de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de marzo de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de febrero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en 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; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario 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, al amparo del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

3.1. El artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Meliá Hotels International, S.A, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de abril de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, la infracción del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 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 ("Ley IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre.

Señala que las sentencias de esa Sección Segunda de la Sala Tercera del TS de 5 de noviembre de 2019 (recurso 2727/2017; ECLI:ES:TS:2019:3678), 23 de julio de 2020 (recurso 910/2019; ECLI:ES:TS:2020:2708) y 4 de septiembre de 2020 (recurso 3278/2019; ECLI:ES:TS:2020:2799) establecieron la siguiente doctrina:

"A la luz de la doctrina sentada en 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; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario 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; al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo."

Estima evidente que la sentencia cuya casación se pretende es abiertamente contraria a la jurisprudencia expresada sobre la exención del artículo 7.e) de la Ley IRPF y solicita se admita la coincidencia de la controversia aquí suscitada con la planteada en los autos de admisión correspondientes a los procedimientos identificados y, en consecuencia, se aplique el planteamiento acogido por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, por el que se aceptó la procedencia de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley IRPF a parte de las indemnizaciones satisfechas en concepto de cese a los altos directivos correspondiente a la cuantía mínima obligatoria de siete días de salario por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

A su entender, la aplicación de la doctrina descrita al caso de autos debe suponer la anulación de la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada; el reconocimiento de la exención de siete días por año de servicio, con el límite de seis mensualidades, a la indemnización por cese del alto directivo Sr. Edemiro; así como la anulación de la liquidación tributaria de la que trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 30 de mayo de 2022.

A su entender, la sentencia reconoce el "pacto" para el grupo de 27 trabajadores y considera que también hubo un pacto acordado de extinción indemnizada entre el trabajador Sr. Edemiro y la empresa, entendiéndose que a la indemnización por acuerdo pactado (apreciación fáctica de la sentencia de instancia) no era aplicable la exención tributaria del art. 7 e) Ley IRPF.

Por lo tanto -apunta-, no estaríamos ante una cuestión interpretativa del art. 7 e) Ley IRPF citado sino, por el contrario, ante unos presupuestos fácticos de valoración probatoria, que consideran que la extinción del contrato laboral se produjo por acuerdo pactado entre empresa y trabajador, ajeno a la aplicación de la doctrina jurisprudencial que considera exenta tributariamente la indemnización de siete días de salario por año para el trabajador de alta dirección que ve su relación laboral extinguida unilateralmente, por desistimiento del empresario.

A la luz de lo expuesto, entiende que debe considerarse que la sentencia impugnada no cuestiona la interpretación de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas en el auto de Admisión, sino aprecia que la exención tributaria del artículo 7 e) de la Ley IRPF no procede si la extinción del contrato laboral de alta dirección se produce por un pacto acordado (con indemnización) entre el trabajador y la empresa.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 1 de junio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 26 de enero de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de abril de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

La Administración tributaria consideró que la indemnización satisfecha por la recurrente a uno de sus empleados -Sr. Edemiro- se encontraba sujeta a retención a cuenta del IRPF por despido improcedente del mismo, circunstancia que determinó la regularización tributaria llevada a cabo.



Sin embargo, a juicio de la entidad recurrente no procedía practicar retenciones por cuanto dicha indemnización resultaba exenta en aplicación del art. 7 apartado e) de la Ley IRPF.

Estas dos posturas deben contextualizarse en las circunstancias que alimentaron el debate de instancia y que justificaron la regularización administrativa, avalada por la sentencia de instancia.

Por un lado, se discutió la relación del Sr. Edemiro con la entidad recurrente, asumiendo la Sala de instancia su calificación como de alta dirección.

Por otro lado, se discutió si procedía o no someter a retención las cantidades dependiendo de si se había producido el despido del Sr. Edemiro por decisión unilateral de la recurrente o si, por el contrario, se trataba de un cese pactado entre ambas partes, circunstancia esta última que consideró acreditada la sentencia recurrida.

SEGUNDO. - La resolución del recurso de casación.

Expresa el auto de Admisión, que este recurso de casación suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos ya resueltos en sentido favorable a la entidad recurrente en sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019 (RCA 2727/2017; ECLI:ES:TS:2019:3678), 23 de julio de 2020 (RCA 910/2019 ECLI:ES:TS:2020:2708) y 4 de septiembre de 2020 (RCA 3278/2019. ECLI:ES:TS:2020:2799).

Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, son dos las cuestiones discutidas en la regularización de la entidad recurrente, la segunda de las cuales -cese pactado o de mutuo acuerdo-, anticipamos ya, que impide la aplicación de la jurisprudencia referida.

A modo de secuencia, la sentencia esboza el planteamiento de la siguiente forma:

"CUARTO. - En la vía administrativa previa a este proceso, no se cuestionaba que las indemnizaciones satisfechas al personal de alta dirección no estaban comprendidas en la exención, de modo que el debate se centró en la calificación de la relación laboral del Sr. Edemiro como relación común o como especial de alta dirección, pues ello determinaría su exención o no en el IRPF.

Ahora bien, hemos de advertir que si la Sala llega a la conclusión de que la relación que unía al Sr. Edemiro con la demandante merece la calificación de personal de alta dirección, la consecuencia será que la indemnización satisfecha por despido improcedente estaría exenta en la cantidad correspondiente a siete días de salario por año trabajado con el límite de seis mensualidades. Así lo hemos reconocido en nuestra SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. 242/2013) al trasladar la declaración efectuada en sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (rec. Cas. Unificación de doctrina núm. 1197/2013) acerca del carácter de mínima obligatoria que ha de predicarse de la indemnización indicada. Nuestra SAN, limitada como es lógico a las repercusiones tributarias de la doctrina declarada por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, fue confirmada mediante STS de 5 de noviembre de 2019 (cas. 2727/2017).

Dado que el demandante aduce esta petición "ad cautelam", ninguna quiebra del principio de contradicción se produce.

Ahora bien, si llegáramos a esta conclusión, todavía restaría dar respuesta a la impugnación de la segunda de las razones que sustentan la regularización con respecto a las cantidades satisfechas al Sr. Edemiro : la existencia de un pacto extintivo de la relación laboral en lugar de un despido, sea cual fuere el tipo de relación laboral que les unía."

Por tanto, concluye la sentencia, "[d]ependiendo de si la exención es o no aplicable a las indemnizaciones satisfechas al Sr. Edemiro y a los 27 trabajadores regularizados, la demandante estaría o no obligada a practicar retención ex art. 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"

Sobre el primer aspecto relacionado con la regularización, relativo a la condición del Sr. Edemiro como personal de alta dirección y sus consecuencias tributarias, la sentencia rechaza el criterio de la Administración:

"DÉCIMO. - Consecuentemente, la Sala acepta la calificación de la relación laboral del Sr. Edemiro como de alta dirección, con las consecuencias tributarias inherentes a dicha calificación. De manera que la indemnización percibida por su despido improcedente estaría exenta de tributación -y de retención- hasta el límite establecido legalmente según hemos ya dejado sentado en un fundamento anterior. De ahí que sea necesario abordar si efectivamente el cese de la relación laboral se produjo por decisión unilateral de la empresa o, por el contrario, fue producto de un pacto o convenio, supuesto en el cual la indemnización percibida no estaría exenta de tributación de conformidad con lo dispuesto en el art. 7.e) LIRPF."



Sentado lo anterior, la Sala de la Audiencia Nacional entra a indagar el segundo de los aspectos que, eventualmente, hubieran permitido la aplicación de la exención con la consiguiente neutralización de la regularización, esto es, si el cese del Sr. Edemiro respondió o no a la voluntad unilateral del empleador o, por el contrario, fue objeto de pacto entre ambas partes.

Al respecto expresa la sentencia:

"DUODÉCIMO. - Frente a la afirmación de que el cese del Sr. Edemiro fue pactado con la empresa que se contiene en la liquidación, la demandante aduce que la Administración se basa en presunciones para afirmar la existencia de pacto extintivo y que tales indicios son i) que no se ha probado la inexistencia de pacto; ii) que el Sr. Edemiro acudió a los servicios de mediación y arbitraje previos al acceso a la jurisdicción social; y iii) que la cuantía de la indemnización era muy elevada.

Sin embargo, lo cierto es que la liquidación originariamente practicada acudió a indicios que, en efecto, revelan la existencia de un pacto extintivo cubierto bajo la apariencia de un despido improcedente -pág. 26 y ss de la liquidación-. No se explica de otro modo que en la carta de despido se adujeran motivos genéricos de "necesidad de reducir la plantilla por necesidades económicas y de reestructuración del Dpto. de MANAG-PREMIUM EUROPE...", reconociendo la improcedencia del despido y una indemnización de 45 días de salario por año trabajado y que luego el empleado aceptase en el servicio administrativo de mediación previo a al ejercicio de acciones judiciales una indemnización inferior a la que le correspondería en 110.894 euros.

Es frecuente que en este tipo de asuntos se aduzca que el trabajador aceptó una indemnización inferior a la que le correspondía por la incertidumbre del resultado del proceso (que pudiera declarar la procedencia del despido), y ello puede ser un motivo atendible en determinadas circunstancias, pero en el presente caso ya la propia carta reconocía la improcedencia del despido y la propia indemnización de 45 días de salario por año de antigüedad que quedaba desde entonces a disposición del empleado, razón por la cual no había incertidumbre que neutralizar con un pacto sobre la indemnización.

Este elemento de la aceptación de una indemnización inferior a la procedente en las circunstancias descritas es, a nuestro juicio, el decisivo para acreditar que no hubo decisión unilateral de la empresa sino acuerdo con el trabajador con minoración del coste indemnizatorio para la empresa y exención tributaria para un trabajador que con 59 años se encontraba próximo a la edad de jubilación y con la posibilidad de percibir desempleo entretanto. De no ser así, el empleado hubiera razonablemente acudido al proceso en condiciones muy favorables a la vista que la carta de despido reconocía su improcedencia."

En suma, para la sentencia cuestionada, el cese del Sr. Edemiro fue pactado con la empresa, lo que constituye una apreciación fáctica a la que llega el tribunal de instancia a través de la oportuna valoración de la prueba que, evidentemente, debe quedar al margen del recurso de casación.

Así lo viene a resaltar el auto de Admisión cuando expresa que "[n]o se aprecia, sin embargo, interés casacional en relación a la cuestión de los trabajadores con relación laboral ordinaria, pues el enjuiciamiento de las cuestiones que pretende plantear la mercantil recurrente necesitaría partir de una premisa fáctica no aceptada en la sentencia, que tiene por acreditada la inexistencia de una decisión unilateral de la empleadora para poner fin a la relación laboral, siendo así que el examen de estos hechos queda vedado en sede casacional en virtud del artículo 87 bis LJCA [vid autos de 21 de marzo (RCA/308/2016; ES:TS:2017:2123A) y 1 de junio de 2017 (RCA/ 1592/2017; ES:TS:2017:5379A)]."

De este modo, el tribunal de instancia considera que el cese del Sr. Edemiro respondió a la voluntad de ambas partes, por lo que nos encontramos ante un escenario distinto al que describe el auto de Admisión en su parte dispositiva -*supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario*-.

En cualquier caso, este fue uno de los motivos por los que la Administración tributaria regularizó a la recurrente, esto es, por tratarse de un despido pactado o de mutuo acuerdo, en consecuencia, no exento de tributación por aplicación del art. 7, apartado e) de la Ley de IRPF, frente a lo que nada opone o argumenta la parte recurrente que se limita, sin más, a poner de relieve la necesidad de aplicar nuestra jurisprudencia.

Consideramos que el debate parte de una premisa que no responde a la realidad, por cuanto aquí no hubo un cese por decisión unilateral del empresario sino un cese acordado de mutuo acuerdo, insistimos, premisa fáctica que no cabe desvirtuar en casación.

Como hemos puesto de manifiesto en alguna ocasión - sentencias 445/2020 de 18 de mayo, rca. 4166/2017, ECLI:ES:TS:2020:950; 700/2021 de 19 de mayo, rca. 5436/2019, ECLI:ES:TS:2021:2029; y 449/2022 de 18 de abril, rca. 7579/2019, ECLI:ES:TS:2022:1616-, no cabe que el recurso de casación se desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, porque la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en



tanto que, de otra manera, se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes.

Surge así la necesidad de que la interpretación normativa y la doctrina que se establezca a través del recurso de casación tome como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, siendo que, con relación al que nos ocupa, dado que el cese del Sr. Edemiro se produjo de mutuo acuerdo, no resulta posible asumir la premisa defendida por la entidad recurrente, como base para la proclamación de doctrina por lo que, no ha lugar al recurso de casación.

TERCERO. - Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- No haber lugar al recurso de casación 2333/2021, interpuesto por la representación procesal de Meliá Hotels International, S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2020, dictada en el recurso núm. 2/2018.

2.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.