

El despido improcedente de empleados próximos a la jubilación: calificación y sanción

Análisis de la [SAN de 19 de febrero de 2020, rec. núm. 485/2017](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020, en la que el mencionado tribunal aborda tres asuntos importantes: si quedan incluidas dentro de la exención por rendimientos del trabajo realizados en el extranjero del artículo 7 p) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) las contraprestaciones recibidas por consejeros por servicios realizados fuera de territorio español; si es aplicable la exención prevista para indemnizaciones por despido improcedente (art. 7 e) LIRPF) a trabajadores próximos a la edad de jubilación cuando existen indicios razonables de que en realidad se trata de rescisión de mutuo acuerdo de la relación laboral; y, por último, si es procedente la sanción ante la falta de ingreso de las deudas tributarias derivadas de la anterior situación.

Siendo tres materias controvertidas y de gran enjundia, por evidentes razones de limitación del espacio de esta sección, vamos a centrar nuestro análisis en las dos últimas.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–) estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente contra la Resolución de 5 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). El fallo estima la pretensión relativa a la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por miembros del Consejo de Administración, por trabajos realizados en el extranjero, si bien sobre este extremo la magistrada doña Carmen Álvarez Theurer manifiesta su voto discrepante con la sentencia y considera que no es admisible la exención en el supuesto de hecho enjuiciado.

En cuanto a la indemnización por despido de los trabajadores sexagenarios, la AN confirma la liquidación administrativa pues no reconoce la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y, por último, con referencia a la sanción, la sentencia anula el acuerdo sancionador dictado por la Administración tributaria.

El caso trata de una entidad mercantil que es objeto de regularización tributaria por los conceptos de Retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) Rendimientos del Trabajo/Profesional, de los periodos abril 2008 a diciembre 2010, por parte de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes. Como ya hemos apuntado, la discrepancia entre la Administración tributaria y el contribuyente tenía por objeto dos puntos distintos:

- En primer lugar, la sociedad consideró exentos a efectos del IRPF los rendimientos del trabajo satisfechos a dos de sus consejeros por servicios prestados en el extranjero, a tenor de lo establecido en el artículo 7 p) de la LIRPF. Frente a esta interpretación, la Administración tributaria entiende que no concurren los requisitos de dependencia y ajenidad que caracterizan las relaciones laborales por cuenta ajena y que, por tanto, la exención es improcedente. La sentencia objeto de análisis, sin embargo, considera que la exención es aplicable y que la Inspección, al

no permitirla, estaría imponiendo una limitación de los rendimientos del trabajo que pueden beneficiarse de la exención que la norma no prevé, interpretando que la única circunstancia de ser los perceptores de los rendimientos miembros del Consejo de Administración de la entidad no es suficiente para negar la aplicación de la exención, si se cumplen los demás requisitos establecidos en la norma.

- El segundo punto de fricción hace referencia a la exención de las indemnizaciones por lo que la empresa y los trabajadores consideraron despido improcedente, según se hizo constar en las actas del CMAC (Centro de Mediación, Arbitraje y Conciliación¹). Sin embargo, la Administración tributaria expone una serie de indicios que ponen de manifiesto que, si bien las partes lo califican en el ámbito laboral como despidos improcedentes, en realidad se trata de ceses por convenio o pacto entre empresario y trabajador, supuesto para el que no está prevista la exención legal (art. 7 e) LIRPF).

Los indicios apreciados por la Inspección son los siguientes:

- Los seis trabajadores despedidos tenían una edad muy próxima a la jubilación: concretamente, estaban comprendidos entre los 60 y los 63 años.
- Los trabajadores aceptaban indemnizaciones muy inferiores a las que les corresponderían de acuerdo con la normativa laboral.
- Los gastos derivados del despido eran para la empresa significativamente menores que si los empleados hubieran seguido trabajando hasta los 65 años.
- No se aportaron las cartas de despido, salvo en un caso.
- El obligado tributario (la empresa) reconoce que no puede acreditar los motivos del despido, pero no opta en ningún caso por la readmisión de los trabajadores, sino por el pago de la indemnización.
- Existen cartas internas previas a los actos de conciliación en los que consta la cantidad exacta a pagar a los trabajadores despedidos.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación de la AN se basa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en un supuesto similar (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2012, rec. núm. 2975/2008 –NFJ047121–) y en numerosos pronunciamientos anteriores de la misma AN, que conforman una sólida doctrina al respecto (Sentencias de la AN de 17 de febrero de 2005, 17 de abril de 2008, 2 de julio

¹ Este órgano también es conocido como SMAC (Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación).

de 2008, 30 de septiembre de 2009, 22 de diciembre de 2009, 1 de abril de 2015, 11 de octubre de 2016, 4 de octubre de 2017, 7 de marzo de 2018, 6 de febrero de 2019 y 3 de julio de 2019).

El razonamiento jurídico parte de la base de que los hechos imponderables deben calificarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, con independencia de cómo lo hayan hecho las partes. Así lo ha corroborado el TS en Sentencia de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 2975/2008 –NFJ047121–). Para aplicar la exención que prevé el artículo 7 e) de la LIRPF ha de tratarse de un verdadero despido (improcedente o por causas objetivas), y el único indicio para considerarlo así en este caso es la calificación que del mismo hacen las partes en el acta de conciliación.

Sin embargo, resulta evidente que el despido calificado como improcedente por las partes debiera conllevar el pago de unas indemnizaciones a cada uno de los seis trabajadores que, en este caso, no se corresponden con la forma de cálculo prevista en la ley, concretamente, en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (ET), que entonces era de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades (art. 56.1 a) del derogado Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que regulaba el antiguo ET). De acuerdo con esta fórmula, cuantos más años de trabajo lleve el empleado en la empresa, mayor es su indemnización por despido improcedente. Pues, muy al contrario, en el caso enjuiciado, los trabajadores, cuantos más años llevaban en la empresa (y, por tanto, más próximos estaban a la edad de jubilación), menos recibían en la indemnización abonada.

Esta circunstancia, unida a los demás indicios apreciados por la Administración tributaria (los trabajadores, pese a la evidente dificultad para encontrar un nuevo trabajo debido a su avanzada edad, mostraban su satisfacción con indemnizaciones inferiores a las que tendrían derecho según el ET en supuestos de despido improcedente, y no interpusieron demanda ante la jurisdicción laboral para reclamar la totalidad de la indemnización; no hay cartas de despido; no se opta por la readmisión; con carácter previo al acto de conciliación ya se conocía la cantidad exacta a pagar a los trabajadores y, por último, los gastos para la empresa derivados de la retribución bruta a los trabajadores y su cotización a la Seguridad Social eran menores con el despido que si hubieran seguido trabajando hasta su jubilación), permiten llegar a la conclusión de que la indemnización tenía por objeto, no ya retribuir la pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino primar la extinción de la relación laboral en virtud de un pacto con la empresa, por lo que se trata, en realidad, de una extinción de la relación laboral de mutuo acuerdo, y, en consecuencia, no se dan los presupuestos necesarios para aplicar la exención que contempla en artículo 7 e) de la LIRPF.

En cuanto a la sanción, la AN considera que debe anularse al no quedar suficientemente motivada la culpabilidad. En este sentido, recoge también la doctrina del TS (por todas, Sentencia de 9 de mayo de 2011, rec. núm. 2312/2009 –NFJ078752–) referente a que el principio de presunción de inocencia (art. 24.2 Constitución española) no permite razonar la existencia de culpabilidad por exclusión, es decir, por el mero hecho de que no concurra

ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad que regula la Ley General Tributaria (LGT) (antiguo art. 77.4 de la Ley de 1963, y actual art. 179.2 de la Ley 58/2003).

Por otra parte, tampoco puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria, o en constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, sin motivar específicamente la culpabilidad.

En el caso de autos, el acuerdo sancionador simplemente remite al resultado de la liquidación y alude a la falta de claridad de la norma como única justificación de la culpabilidad del sujeto pasivo, lo que la AN considera motivación insuficiente de concurrencia de dicha culpabilidad, como tampoco lo es la referencia al hecho de que dicho órgano jurisdiccional hubiera confirmado regularizaciones análogas a la enjuiciada.

3. Comentario crítico

El artículo 115 de la LGT, denominado «Potestades y funciones de comprobación e investigación» dispone en su número 2 que:

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligador tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

Por su parte, el artículo 13 del mismo cuerpo legal, bajo la rúbrica «Calificación», establece que:

[...] las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Además sus artículos 15 y 16 regulan, respectivamente, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, como mecanismo de corrección a la falta de correlación entre la realidad y la calificación tributaria de los hechos.

El caso que enjuicia la AN no es poco habitual. Desde la crisis de 2008 y dada la rigidez de nuestro mercado laboral², las empresas que se encuentran en dificultades económicas o que necesitan reestructurar su plantilla buscan llegar a acuerdos con sus trabajadores que resulten satisfactorios para ambas partes.

Hay casos en los que se plantea la baja de los trabajadores más antiguos en la empresa, próximos a la edad de jubilación, ya que los costes para la empresa de mantenerlos en plantilla (retribuciones más cotización a la Seguridad Social) resultan mayores que una indemnización pactada inferior a la legalmente establecida en el ET para los despidos improcedentes (art. 56 ET). Para los trabajadores también puede resultar interesante acceder a esa indemnización, aunque fuera menor que aquella a la que tuvieran derecho, en primer lugar, porque suelen pactarse indemnizaciones de mayor cuantía que las procedentes en caso de que la empresa se viera obligada a recurrir a despidos por causas objetivas (expedientes de regulación de empleo, art. 51 ET) y, en segundo lugar, ya que, teóricamente, son cantidades exentas de tributación en el IRPF (art. 7 e) LIRPF). Además, el despido improcedente da derecho al cobro de la prestación por desempleo durante dos años (en el supuesto máximo), lo que acercaría definitivamente a los trabajadores a la edad de jubilación, en la que ya pasarían a cobrar la correspondiente pensión.

Esta situación, como decimos bastante habitual desde hace unos años, solo encuentra una clara perjudicada: la Hacienda Pública española.

El TEAC y también los tribunales de justicia se muestran partidarios de la interpretación que sobre dichas situaciones efectúa la Administración tributaria, la cual, haciendo uso de la potestad calificadoras que reproducíamos al inicio de este apartado, entiende que, con independencia de que las partes consideren los despidos como improcedentes, en realidad son supuestos de extinción de la relación laboral de mutuo acuerdo y, en consecuencia, no resulta aplicable la exención del artículo 7 e) de la LIRPF:

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio por 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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del

² En el *Índice de libertad económica* que anualmente publica la Fundación Heritage (un tradicional *think tank* de Estados Unidos), en 2020 España aparece en la posición 58 de los 180 países que conforman el *ranking*, por detrás de Irlanda, Reino Unido, Dinamarca, Estonia, Países Bajos, Suecia, Alemania, Rumanía, Polonia, Portugal o Albania, por citar solo algunos países de nuestro entorno europeo.

artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Con carácter previo a analizar desde una perspectiva crítica la sentencia de la AN, es preciso conocer, siquiera someramente, el contexto socio-jurídico en el que se encuadra la situación que da origen al pronunciamiento judicial que comentamos en estas páginas.

En este sentido, hemos de apuntar que el acceso a la jubilación anticipada es posible hasta cuatro años antes de la edad de jubilación ordinaria (o sea, desde los 61 años), siempre que se cumplan una serie de condiciones:

En primer lugar, que se constate que no ha existido voluntariedad por parte del trabajador en el cese de su actividad. Se entiende que no existe dicha voluntariedad en distintos supuestos:

- En caso de despido objetivo, por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, ya sea despido individual o colectivo³. En estos supuestos, es preciso, además, demostrar el cobro de la indemnización legalmente establecida, salvo que exista resolución judicial (por ejemplo, un ERE con concurso de acreedores, ex antiguo art. 64 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y ex nuevo art. 169 del RDLeg. 1/2020, de 5 de mayo, del texto refundido de la Ley Concursal).
- En caso de extinción de la relación laboral por fuerza mayor (art. 51.7 ET).
- En supuestos de fallecimiento del empresario, o por su jubilación o declaración de incapacidad, o por extinción de la personalidad jurídica de la empresa.
- Por último, cuando tratándose de una trabajadora, sea víctima de violencia de género que le obligue a abandonar su puesto de trabajo⁴.

³ De acuerdo con el criterio de gestión de la Seguridad Social 15/2020, de 3 de junio, se equipara al supuesto de despido que permite el acceso a la jubilación anticipada por causas no imputables al trabajador, el de cese en el trabajo producido por expediente de regulación de empleo (ERE) extintivo por causas objetivas, que es declarado nulo por sentencia judicial, y en el que la extinción de las relaciones laborales se produce finalmente a instancias de los propios trabajadores (al no llevarse a cabo la readmisión por haber modificado la empresa de modo unilateral los términos de la reincorporación, a los que se había comprometido).

⁴ El despido disciplinario, en cambio, no da acceso a la jubilación anticipada por cese involuntario, como tampoco lo da el despido voluntario con indemnización por causa de modificaciones sustanciales del contrato, aunque estas fueran originadas por causas económicas, técnicas, organizativas y de produc-

En segundo lugar, se requiere como mínimo 33 años de cotización a la Seguridad Social a fin de tener derecho a la jubilación anticipada involuntaria. Los dos últimos años de cotización han de estar incluidos entre los 15 años inmediatamente anteriores a la fecha de jubilación.

Cuando el motivo de la jubilación anticipada involuntaria fuera el despido por causas objetivas, la Administración competente exige la presentación de la carta de despido donde ha de constar la causa concreta del mismo, así como la acreditación de la transferencia bancaria que demuestre que se ha recibido la indemnización correspondiente⁵.

En cualquier caso, la jubilación anticipada (ya sea por causas no imputables al trabajador, como hemos explicado, o se trate de retiros voluntarios), no debe confundirse con supuestos de prejubilación. Tanto desde la perspectiva laboral como desde la óptica tributaria, los efectos de una y otra situación son muy diferentes.

Empezando por la jubilación anticipada, esta supone acceder a una situación laboral pasiva antes de la edad legalmente establecida para ello (65 años en la actualidad y 67 años a partir de 2025). La pensión por jubilación (aunque esta sea anticipada) es en todo caso un rendimiento del trabajo (art. 17.2 a) LIRPF), que forma parte de la base imponible general. Cuando durante el mismo ejercicio fiscal el contribuyente pasa de estar en situación activa (trabajando por cuenta ajena, bien para una empresa o bien para el sector público) a una situación pasiva de pensionista, se considera que ha tenido dos pagadores a efectos de lo dispuesto en el artículo 96 de la LIRPF⁶.

En cambio, la Seguridad Social no considera la prejubilación como una modalidad de retiro, sino que es fruto de un acuerdo particular entre el trabajador y la empresa, en virtud del cual aquel recibirá una cantidad de esta hasta que se produzca el momento en que sea posible la jubilación legal.

En la mayor parte de los casos, en las prejubilaciones el extrabajador obtiene los siguientes ingresos: la empresa le sigue abonando un porcentaje de su sueldo, además, percibe una indemnización por cese laboral y, por último, la prestación por desempleo. Todos estos

ción. El despido improcedente, aunque es una baja involuntaria, de acuerdo con la ley vigente no permite tampoco la jubilación anticipada (sí lo permitía la ley anterior, vigente hasta 2019 y para ceses anteriores a abril de 2013).

⁵ En este sentido, el Instituto Nacional de la Seguridad Social no ha admitido los compromisos de la empresa para un abono futuro de la indemnización, ni su pago aplazado o fraccionado, aunque estuviera aceptado por el trabajador o por acuerdo colectivo, en supuestos de ERE. También se han rechazado las letras de cambio, pagarés o cheques, aunque se han admitido certificados bancarios de abono de títulos ejecutivos mercantiles (cfr. <<https://www.jubilaciondefuturo.es/es/blog/como-se-debe-acreditar-el-despido-en-la-jubilacion-anticipada-involuntaria-BBVA>>, Blázquez Agudo).

⁶ O más de dos pagadores, en el caso de que el contribuyente cobre pensiones pertenecientes a distintos regímenes de protección social (por ejemplo, Seguridad Social y Mutualidad profesional).

conceptos tributan en el IRPF del trabajador como rendimientos del trabajo (salvo que la indemnización sea considerada renta exenta por cumplir los requisitos del art. 7 e) LIRPF).

Analizando individualmente cada uno de los anteriores conceptos, hemos de decir que la renta mensual que percibe el trabajador prejubilado tributa como rendimiento del trabajo en su IRPF. Como decimos, lo más habitual es que se perciba de forma periódica y recurrente (por ejemplo, una renta mensual fija hasta alcanzar un primer periodo de jubilación –supongamos hasta los 60 años–, y otra posterior, de diferente importe, hasta los 65 años). En estos casos, no es aplicable ninguna reducción (ni la prevista para rendimientos generados a lo largo de más de dos años, ni la establecida para rendimientos irregulares, art. 18.2 LIRPF)⁷, y son rentas sometidas a retención.

En el supuesto, más atípico, de que la jubilación se percibiera en forma de un pago único, sí daría derecho a la reducción del 30 %, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento del IRPF sobre rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, si bien es preciso que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo.

Sobre este particular, la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta V3428/2019, de 13 de diciembre (NFC074630), planteada por un trabajador que expone la posibilidad de extinguir su relación laboral mediante una baja incentivada prevista en el convenio colectivo, responde que se trataría de una rescisión de la relación laboral por mutuo acuerdo, por lo que el trabajador solo tendría derecho a la reducción del 30 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF en el caso de que los importes percibidos se imputaran en un único periodo impositivo. Además, recuerda la consulta, que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se puede aplicar la citada reducción no puede superar el importe de 300.000 euros anuales.

Por otro lado, con el fin de evitar una disminución significativa de la pensión futura del trabajador prejubilado, la empresa sigue cotizando por él a la Seguridad Social a través de un convenio especial⁸. La DGT se ha pronunciado recientemente en Consulta V0594/2020, de 16 de marzo (NFC075454), sobre este particular, estableciendo que dichas cotizaciones

⁷ Como ha puesto de manifiesto la doctrina, Hacienda no interpreta que se trate de rendimientos obtenidos de forma fraccionada, ya que no se trata de una indemnización global pactada que se paga en distintos plazos, sino de rendimientos generados de forma periódica y recurrente (renta mensual), lo que excluye su consideración como rendimiento irregular. Tampoco se entiende que se trate de rendimientos con un periodo de generación superior a dos años, «porque lo que provoca el devengo de los rendimientos no es la prestación de servicios (el trabajo, por ejemplo), sino el cese de la actividad laboral» (<<https://www.bolsamania.com/declaracion-impuestos-renta/como-tributa-la-jubilacion-anticipada>>).

⁸ El convenio especial está regulado en el artículo 51 del ET, en la Orden TAS/2865/2003, de 13 de octubre, por la que se regula el convenio especial en el Sistema de la Seguridad Social (BOE de 18 de octubre) y, finalmente, en la disposición adicional decimotercera del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre).

tienen la consideración, en todo caso, de gasto deducible (art. 19.2 a) LIRPF). Ahora bien, si las pagara la empresa, siendo obligación del trabajador hacerlo⁹, la Consulta V0445/2020, de 26 de febrero (NFC075187), de la DGT, dispone que, pese a ser gasto deducible, tributarán como retribución en especie del trabajo percibida por el trabajador (salvo si la empresa entregara al trabajador el importe en metálico para que este haga frente a las cuotas de la Seguridad Social, en cuyo caso se considerarán rentas dinerarias, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42.1 LIRPF). Además, añade la consulta que estas cantidades se computarán en su totalidad, sin que resulte aplicable ni la exención prevista para las indemnizaciones por despido en el artículo 7 e) de la LIRPF ni la reducción sobre los rendimientos íntegros del trabajo, del artículo 18.2 de la LIRPF.

Finalmente, analizando el último de los conceptos que cobra un trabajador prejubilado, llegamos a la indemnización por cese de la relación laboral, *quid* de la cuestión suscitada en la Sentencia de la AN objeto de análisis. Si la indemnización obedeciera realmente a un despido involuntario, bien improcedente o bien por causas objetivas, la LIRPF declara, como hemos visto, la exención de dichas rentas hasta un importe de 180.000 euros. Sin embargo, el mismo precepto aclara que no se considera indemnización por despido o cese de la relación laboral «la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

Y lo que estamos viendo en supuestos como el enjuiciado es un verdadero acuerdo entre las partes implicadas, empleador y empleado, para salir ambos favorecidos. Cuando la Inspección califica estos supuestos como resoluciones de mutuo acuerdo de la relación laboral, no lo hace de forma arbitraria e inmotivada, sino basándose en la prueba de indicios; unos indicios tan sólidos que son corroborados por los tribunales de justicia.

Es cierto que algunos sectores doctrinales han alzado la voz alertando de la falta de seguridad jurídica que pudiera conllevar un ejercicio indiscriminado por parte de la Administración tributaria de la potestad de «recalificación» que le confiere el artículo 115.2 de la LGT, pero precisamente son los tribunales los encargados de calibrar el correcto empleo de este recurso y, en el presente caso, ratifican el proceder administrativo.

Hay otros ejemplos de encubrimientos o simulaciones en el ámbito de la extinción de las relaciones laborales. Podemos comentar a este respecto, el «Premio a la Dedicación» que contemplaba el convenio colectivo aplicable a los trabajadores de más de 20 años de antigüedad de cierta caja rural. Esta pasó a formar parte de un grupo financiero y firmó un acuerdo de despido colectivo en el que se pactaba una serie de prejubilaciones. Entre las condiciones acordadas figuraba el pago anual, durante la situación de prejubilación, de una cantidad en concepto de indemnización que, sumada a la prestación por desempleo, alcan-

⁹ De acuerdo con la normativa citada, las cotizaciones serán a cargo de la empresa hasta que el trabajador cumpla 63 años, salvo en expedientes de despido colectivo por causas económicas, en los que dicha obligación dura hasta que el trabajador cumple 61 años.

zara el 80 % de la retribución fija bruta, así como el abono del citado «Premio a la Dedicación», consistente en que:

[...] a los trabajadores/as con más de 20 años de antigüedad a su fecha de prejubilación, se les harán las aportaciones necesarias una vez integrados los compromisos por pensiones en un mismo Plan de Empleo, para alcanzar el 100 por cien del Premio a la Dedicación en el momento de acceder a dicha contingencia a los 64 años (Punto Octavo del Acuerdo de Despido Colectivo de 21 de enero de 2013).

La Consulta de la DGT V1659/2017, de 27 de junio (NFC065537), analiza el denominado «Premio a la Dedicación» y llega a la conclusión de que la cantidad a percibir en dicho concepto no está exenta en el IRPF, pues no se trata de una indemnización sino de un compromiso por pensiones, que tributa como rendimiento del trabajo según dispone el artículo 17.2.a).5.^a de la LIRPF. A dicho concepto no le resulta aplicable la reducción del 30 %, que queda excluida expresamente, a tenor del artículo 18.2 de la LIRPF, respecto a los rendimientos regulados en el artículo 17.2 a) de la LIRPF (por su parte, el art. 18.3 LIRPF solo permite la reducción respecto de los rendimientos del trabajo regulados en el art. 17.2.a).1.^a y 2.^a, cuando se perciben en forma de capital y siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación).

La regularización tributaria en estos casos es indiscutible a la luz del artículo 115.2 de la LGT. La discusión pudiera estribar en si se trata de supuestos de simulación, con lo que dicha calificación implica respecto a la existencia de mala fe en el contribuyente, o si se trata más bien de una discrepancia interpretativa entre el contribuyente y la Administración tributaria, en la medida en que ambas posturas estén basadas en argumentos jurídicos sostenibles.

En el caso de la Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020, cada uno de los indicios esgrimidos por la Administración tributaria es rebatido por el contribuyente:

- En relación con la edad de los trabajadores despedidos, se arguye que se trata solo de 6 trabajadores próximos a la edad de jubilación frente a los 92 trabajadores despedidos en total.
- Respecto de la cuantía de las indemnizaciones (inferiores a las legalmente establecidas para despidos improcedentes), se argumenta que desde un punto de vista racional es comprensible que fueran aceptadas por los trabajadores despedidos, ya que supone unos ingresos «extra» frente a la alternativa de seguir trabajando en la empresa hasta la edad de su jubilación legal, en cuyo caso no tendrían acceso a indemnización alguna.
- Igual razonamiento puede defenderse en lo referente a los costes para la empresa (indemnización por despido vs. costes laborales de los trabajadores en activo): es lógico que el empleador prefiera la opción que suponga menor esfuerzo economi-

co en un momento de crisis por reestructuración. Esta circunstancia demostraría, además, que los despidos son improcedentes.

- En cuanto a la cuantía de la indemnización, prefijada de forma exacta antes del acto de conciliación, se aduce que se trata de un escrito interno de la empresa, no suscrito por el trabajador y, por tanto, que no implica acuerdo alguno; se trataría de una simple propuesta de indemnización, que finalmente fue aceptada por los trabajadores despedidos en el acto de conciliación en el SMAC.

Es obvio que se trata de un problema interpretativo. Los tribunales están considerando que tiene más peso el argumentario jurídico de la Administración tributaria: si nada como un pato, anda como un pato y vuela como un pato, lo más probable es que sea un pato. Sin embargo, es tan sutil la línea que separa ambas calificaciones (resolución de la relación laboral de mutuo acuerdo, con tributación de las indemnizaciones/despido improcedente, con exención de las indemnizaciones) que la AN ha considerado oportuno excluir la sanción impuesta por la Administración tributaria.

La AN se hace eco de la doctrina del TS, enunciada entre otras en Sentencia de 9 de mayo de 2011 (rec. núm. 2312/2009 –NFJ078752–), de acuerdo con la cual, determinadas afirmaciones en torno a la comisión de una infracción son insuficientes para sostener la imposición de la sanción, ni siquiera aunque la norma tributaria resulte clara «ya que esa nitidez en la regulación no es suficiente para la represión».

Por tanto, no puede fijarse la culpabilidad del contribuyente por exclusión, esto es, porque no resulten aplicables ninguna de las causas excluyentes de responsabilidad –entre ellas, la de discrepancia interpretativa razonable, cuya aplicación quedaría eliminada por la claridad de la norma–, que regula el actual artículo 179.2 de la LGT (antiguo art. 77.4 LGT de 1963). Y ello porque, como ha remarcado el TS, «dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad».

Tampoco puede fundarse la existencia de una infracción en la simple referencia al resultado de la regularización practicada o en la constatación de la falta de ingreso de la deuda porque «el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 –ni constituye ahora– infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad».

En resumen, la falta de motivación suficiente de la culpabilidad del contribuyente es causa de anulación de la sanción, ya que se trata de un elemento subjetivo del tipo (art. 183 LGT) y no demostrarlo e imponer una sanción significaría aplicar un régimen de responsabilidad objetiva prohibido en nuestro ordenamiento jurídico, el cual tiene como uno de sus pilares básicos la presunción de buena fe del contribuyente en sus actuaciones, garantizada por el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–, entre otras).

Ni siquiera en casos calificados de simulación se ha estimado siempre la existencia de una conducta infractora que deba ser sancionada. En el Auto del TS de 21 de febrero de

2020 (rec. núm. 5596/2019 –NFJ076671–) se hace hincapié en la falta de delimitación clara y precisa entre supuestos de conflicto en la aplicación de la norma (no sancionables, ex art. 15 LGT) y casos de simulación (sancionables, art. 16.3 LGT). La clave está en que quede suficientemente probada la culpabilidad del sujeto¹⁰.

Referencias bibliográficas

Blázquez Agudo, Eva María. <<https://www.jubilaciondefuturo.es/es/blog/como-se-debe-acreditar-el-despido-en-la-jubilacion-anticipada-involuntaria-BBVA>>.

Herrera Molina, Pedro Manuel y Tandazo Rodríguez, Ada. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por

miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación. (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, pp. 5-36.

Bibliografía

AA. VV. (2020). *Introducción al Sistema Tributario Español*. (8.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

¹⁰ Sobre la imposición de sanciones en casos de simulación, puede consultarse Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020). En este estudio se analiza, entre otros, un supuesto concreto en el que el Tribunal Supremo anuló la sanción pese a que la Inspección había considerado la existencia de simulación, precisamente porque el Alto Tribunal entendió que el cauce adecuado en el caso particular hubiera sido el de conflicto en la aplicación de la norma, ya que no había quedado demostrada la existencia de engaño inherente a la simulación (Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014, rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–).