

La Administración tributaria no precisa probar la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del Reglamento del IRPF

Análisis de la [RTEAC de 22 de abril de 2021, RG 2016/2020](#)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

Extracto

Con su Resolución de 22 de abril de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fija criterio sobre la aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Concretamente, el centro directivo viene a sentar que la Administración tributaria no está obligada a acreditar ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios cuya prueba permite a esta deducir la no desvinculación entre trabajador y empresario y, en consecuencia, negar la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese –art. 7, letra e), de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas–.

Esta posición del TEAC, que pasa a ser imperativa para el ámbito jurídico-tributario ex artículo 242.4 de la LGT, no es pacífica sin embargo entre los órganos jurisdiccionales, encontrándose resoluciones de distintos Tribunales Superiores de Justicia en diferente sentido, exigiendo unas la acreditación del ánimo defraudatorio a tales efectos y entendiendo otras que la aplicación de la presunción contenida en el precepto reglamentario no precisa ulterior actividad probatoria alguna por parte de la Administración tributaria.

Aunque consideramos que esta última tesis es la más procedente en Derecho, la confusión descrita en el ámbito jurisdiccional hace conveniente una unificación de los criterios jurisprudenciales mediante la oportuna resolución del Tribunal Supremo.

1. Supuesto de hecho

Atendiendo a los antecedentes de hechos relacionados en la resolución en comentario, sucede que en el año 2012 el contribuyente fue despedido, en el marco de un expediente de regulación de empleo (ERE), por la empresa P, SAU. Por tal extinción de su relación laboral, correspondía al contribuyente una indemnización que, en la pertinente autoliquidación en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al año 2012, fue declarada como renta exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, letra e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

En el año 2013, el contribuyente volvió a prestar servicios a P, SAU, debiéndose destacar al respecto el carácter temporal de tal prestación de servicios (por 2 meses y 24 días), el distinto grupo profesional dentro del cual se desarrolló la misma y la existencia por parte de P, SAU de «el compromiso, en el caso de necesidades temporales de puntas de trabajo, de contratar a los trabajadores que quedaron desvinculados de la empresa, al amortizarse sus puestos de trabajo con ocasión del expediente de regulación de empleo», afirmación que se recoge de la resolución de la instancia, esto es, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 12 de diciembre de 2019 de la que trae origen la resolución en comentario.

Considerando los hechos reflejados, en el año 2016 el órgano competente de la Administración tributaria inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el concepto IRPF correspondiente al ejercicio 2012, limitándose el alcance de tales actuaciones a «la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 e), de la Ley 35/2006», y motivándose la propuesta de liquidación tributaria que en su virtud se notificó al contribuyente en el siguiente modo:

el artículo 1 del Real Decreto 439/2007 condiciona el disfrute de la exención a la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada [...]

– De acuerdo con la información que obra en poder de la Administración, se pone de manifiesto que el contribuyente en el ejercicio 2012, percibió rendimientos de trabajo por importe de 37.470,80 euros, satisfechos por P, SA Unipersonal, con NIF (.....).

Dichos rendimientos fueron declarados como exentos por tener la consideración de indemnización por despido o cese del trabajador.

No obstante, en el ejercicio 2013 el contribuyente percibió rendimientos de trabajo de la misma empresa que satisfizo la indemnización por despido declarada como exenta, por lo que dicha exención no resulta procedente, sometiéndose a tributación los rendimientos percibidos por ese concepto¹.

Sin profundizar en el *iter* de reclamaciones del contribuyente con la Administración tributaria, lo cierto es que, finalmente, esta, la Administración tributaria, evacuó liquidación confirmatoria de la propuesta, a excepción de la aplicación de la entonces reducción del 40 % a las rentas irregulares, aduciendo respecto a las alegaciones formuladas por el contribuyente que:

NO puede considerarse destruida la presunción por el hecho de que la duración de los nuevos servicios prestados a la empresa P, SA Unipersonal sean temporales (2 meses y 24 días), NI que sean distintos los puestos de trabajo ocupados (de Grupo profesional 4 a Grupo profesional 3), o que existan diferencias retributivas, ni el tipo o naturaleza jurídica del nuevo contrato².

Ya en vía económico-administrativa, el TEAR de Galicia estimó las reclamaciones formuladas por el contribuyente contra la liquidación practicada por la Administración tributaria y el correspondiente acuerdo de imposición de sanción y, en lo que aquí interesa, sentó lo siguiente sobre el artículo 1 del Reglamento del impuesto (RIRPF)³:

La finalidad de esta condición de real efectiva desvinculación es la de evitar las situaciones de fraude derivadas de la utilización de la exención unida a una nueva contratación en la misma empresa o en otra del mismo grupo.

Sin embargo, en este caso, el despido en el marco de un expediente de regulación de empleo basado en causas objetivas económicas y de producción [...]; la contratación según pacto con el comité de empresa [...] y la duración de la nueva contratación (dos

¹ Punto 1 del antecedente de hecho primero de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

² Punto 3 del antecedente de hecho primero de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

³ Aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

El referido artículo 1 del RIRPF condiciona la aplicación de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese, recogida en el mencionado artículo 7, letra e), de la LIRPF, a «la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa», añadiéndose al respecto que «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella».

meses y 14 días), son un conjunto de circunstancias que, valoradas conjuntamente, llevan a la conclusión de que la nueva contratación no responde a la mencionada finalidad defraudatoria y, por ello, la reclamación interpuesta debe ser estimada⁴.

Anulada la liquidación y la sanción tributaria por la resolución del TEAR de Galicia, contra esta interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el órgano competente de la Administración tributaria, solicitando que, más allá del caso concreto, se fijara por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el siguiente criterio al respecto:

La presunción prevista en la segunda parte del artículo 1 del RIRPF, no podrá ser enervada por el simple hecho de que el nuevo contrato con la misma empresa u otra vinculada, sea diferente al inicial, bien porque se trata de un contrato temporal, para una categoría inferior, por un menor sueldo o por cualquier otra circunstancia similar.

La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no puede significar la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7 e) de la LIRPF⁵.

En apoyo del criterio que patrocina, la Administración tributaria adujo sustancialmente los siguientes argumentos:

- Los compromisos de futura recolocación de los trabajadores afectados por el ERE de los que trae origen la posterior contratación del contribuyente con P, SAU, lejos de justificar la desvinculación real y efectiva que exige el artículo 1 del RIRPF, suponen un claro incumplimiento de este requisito para la aplicación de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido y cese.

Además, la reiteración de nuevas contrataciones en años sucesivos, puestas de manifiesto por la percepción por parte del contribuyente de rendimientos del trabajo procedentes de P, SAU en los periodos impositivos correspondientes a los años 2013 a 2018, demostrarían, a juicio de la Administración tributaria, que el

⁴ Antecedente de hecho segundo de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–), que transcribe el fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAR de Galicia de 12 de septiembre de 2019.

⁵ En realidad, la Administración tributaria pretendía la fijación de un tercer criterio («En los casos en los que, en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada, corresponde al trabajador demostrar que se ha producido la real efectiva desvinculación con la empresa, a efectos de poder aplicarse la exención prevista en el artículo 7 e) de la LIRPF») que se ha omitido en el texto del comentario al carecer el mismo de carácter litigioso en la medida en que fue sustancialmente aceptado por el contribuyente contraparte en el recurso.

Idéntica suerte correrá, por el motivo que se expone a continuación, el primero de los criterios transcrito.

contrato de trabajo del que derivan las actuaciones no fue una mera recolocación puntual independiente del vínculo laboral originario.

- La diversa tipología o las diferentes condiciones de trabajo del nuevo contrato que une al contribuyente con P, SAU –respecto al originario cuya extinción generó la indemnización por despido– no son motivos suficientes para enervar la presunción de no desvinculación real y efectiva de la empresa cuando vuelve a prestarse servicios a la empleadora en los tres años siguientes al despido.

En este punto, para contestar la posición del TEAR de Galicia antes transcrita y favorable a desligar el nuevo contrato laboral de aquel originario por las diferencias de este tipo entre uno y otro, el TEAC va a traer a colación y se alinea con resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT), del propio centro directivo y de distintos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) partidarias de que circunstancias como la diversa naturaleza del vínculo, la distinta tipología del contrato de trabajo, etc., no sean suficientes *per se* para acreditar que la desvinculación que existió entre uno y otro contrato sea real y efectiva.

Por su parte, el contribuyente, cuya situación jurídica particular no se ve afectada por la resolución en comentario, se opuso a los criterios propuestos por la Administración tributaria y, trayendo a colación resoluciones de distintos TSJ de pretendido signo contrario, añade que los mismos «no solo serían contrarios a la finalidad y espíritu de la exención, sino que además pervierten y dejan sin contenido el artículo 1 del RIRPF».

2. Doctrina del tribunal

Pues bien, el TEAC, antes de pronunciarse sobre el aspecto que va a resultar verdaderamente litigioso en el asunto, precisa depurar aún más el objeto del mismo y, atendiendo a los dos criterios propuestos por la Administración tributaria antes transcritos, señala *grosso modo* que el primero de ellos –el concerniente a que la presunción del artículo 1 del RIRPF no se ve enervada «por el simple hecho de que el nuevo contrato con la misma empresa u otra vinculada, sea diferente al inicial»– no es conflictivo.

Para alcanzar tal conclusión, el TEAC trae a colación varias resoluciones propias –de 11 de marzo de 2019 (RG 6918/2015), de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–) y de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–)– en las que confirma, sustancialmente, que en la aplicación de la presunción de no desvinculación real y efectiva no se atiende tanto a la naturaleza (mercantil o laboral) del nuevo vínculo o a las funciones ejercidas en uno y otro contrato con la empresa, sino, exclusivamente, a si se volvieron a prestar servicios a la misma en el plazo de tres años.

Y además, en lo que es más importante, el centro directivo recalca que en la resolución de la instancia el TEAR de Galicia no cuestiona ese criterio, sino que, partiendo de que la finalidad

del artículo 1 del RIRPF es evitar situaciones de fraude derivadas de la utilización de la exención unida a una nueva contratación en la misma empresa, realiza una valoración conjunta de todas las circunstancias concurrentes en el caso –el carácter temporal de nuevo contrato de trabajo, el origen del mismo en los referidos compromisos de recolocación, etc.– para concluir «que la nueva contratación no responde a la mencionada finalidad defraudatoria».

Por todo lo anterior, el objeto del recurso extraordinario de alzada del que trae origen la resolución en comentario queda circunscrito a una única cuestión litigiosa subyacente en el último criterio cuya fijación pretende la Administración tributaria recurrente:

- ¿Es necesaria la apreciación de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para que la Administración tributaria pueda aplicar la presunción establecida a su favor en el artículo 1 del RIRPF?

Una vez fijado con precisión el objeto del recurso, el TEAC, tras profundizar en la finalidad de la exención de las indemnizaciones por despido y cese –y, coherentemente, en la de la exigencia de desvinculación real y efectiva para beneficiarse de la misma–, va a concluir lo siguiente sobre la cuestión litigiosa transcrita en el párrafo anterior:

para que opere la presunción *iuris tantum* del artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), basta con que en los tres años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos del citado precepto, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios. En consecuencia, la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006⁶.

Para alcanzar tal conclusión el centro directivo va a analizar, más allá de sus propias resoluciones, diferentes precedentes jurisdiccionales procedentes de distintos TSJ y con posiciones aparentemente enfrentadas al respecto, corrientes jurisprudenciales cuya exégesis constituye el núcleo y vertebrado el comentario crítico que sigue.

3. Comentario crítico

La coexistencia de precedentes jurisdiccionales *opuestos* en torno a la cuestión litigiosa que resuelve la resolución en comentario obliga a analizar, con la debida separación y profundidad, ambas corrientes jurisprudenciales para así poder justificar si la doctrina es-

⁶ Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

tablecida por el TEAC es la más procedente en Derecho y si, consecuencia de la misma, pudieran deducirse otras conclusiones, aunque sea a modo de *lege ferenda*.

De este modo, el análisis que propone se articula atendiendo a los siguientes apartados: Un *prius* lógico: La finalidad de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese y del requisito para su aplicación establecido en el artículo 1 del RIRPF. Precedentes jurisdiccionales que exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF. Precedentes jurisdiccionales que no exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF. Conclusiones: Criterio prevalente en vía administrativa, necesidad de unificación en la vía jurisdiccional y ¿reforma del artículo 1 del RIRPF?

3.1. Un *prius* lógico: La finalidad de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese y del requisito para su aplicación establecido en el artículo 1 del RIRPF

A imagen de lo que sucede en la resolución en comentario, y antes de profundizar en las corrientes jurisprudenciales que fijan el controvertido *statu quo* en la materia, es necesario completar una labor previa cual es la determinación de la finalidad a la que responden, sea la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF, sea el presupuesto que para su aplicación contempla el artículo 1 del RIRPF. La determinación de la finalidad de uno y otro precepto representa un *prius* lógico a satisfacer en la medida en que la cuestión a la que la resolución en comentario responde no deja de ser un interrogante acerca de la concurrencia de cierto presupuesto para aplicar la presunción contenida en el precepto reglamentario que, a su vez, fija una condición –la desvinculación real y efectiva de la empresa– para valerse de la exención en el IRPF de las referidas indemnizaciones.

Pues bien, comenzando por lo concerniente a la finalidad de la exención prevista en el artículo 7, letra e), de la LIRPF, el TEAC, sirviéndose de resoluciones propias –Resoluciones de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–) y de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–)– y de la Audiencia Nacional (AN) –Sentencia de 12 de abril de 2006 (rec. núm. 213/2003 –NFJ022547–)⁷–, viene a situar la misma *grossa modo* en la conveniencia de no so-

⁷ Por el motivo que se dirá, de esta resolución jurisprudencial interesa traer a colación no solo el pasaje de su fundamento de derecho quinto en el que sobre tal cuestión se sienta que «el espíritu de la norma no puede ser otro que el crear un beneficio fiscal, en este caso la exención del impuesto para aquellos trabajadores que partiendo de un cese definitivo de la empresa, pierden su relación laboral y con ello sufren un evidente perjuicio económico», sino, sobre todo, aquel otro en el que la AN confirma que tal finalidad

nada tiene que ver con casos como el presente en que justo un mes después del cese definitivo en Viva Air, ya han firmado contratos de trabajo indefinidos con otra empresa (Iberia), en la que sin perjuicio de que las condiciones económicas, en algún caso concreto pudieran

meter las indemnizaciones por despido o cese a gravamen fiscal cuando tales extinciones de la relación laboral tengan carácter forzoso (¿y duradero?), especificando en ese sentido que:

cualesquier ciudadano que tiene un empleo siente que, con ello, tiene un derecho, derecho a percibir un salario y a seguir percibiéndolo en el futuro; que con ello tiene un derecho o activo inmaterial, que le da una seguridad económica de presente y de futuro para él y para su familia [...] y, cuando se ve privado del mismo y a cambio recibe una indemnización, y aunque el cese de la relación laboral haya sido de mutuo acuerdo, el legislador ha decidido bonificar la tributación de lo percibido por la desaparición de ese derecho o activo inmaterial⁸.

Este entendimiento acerca de la finalidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF no deja de ser una transposición al ámbito tributario de la mejor fundamentación que la Sala Cuarta del TS ha sentado respecto del deber de indemnizar este tipo de extinciones de los contratos de trabajo. Y así, en resumen de esta corriente jurisprudencial, véase lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TS de 12 de marzo de 2003 (rec. núm. 2757/2002 –NSJ052008–) sobre el propósito de tal deber:

la compensación al trabajador por la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación y el daño supuesto que le ocasiona volver a salir al mercado de trabajo con una difícil expectativa.

ser inferiores, es evidente que dicho perjuicio queda compensado por la circunstancia de ingresar en la plantilla de otra línea aérea de mayores dimensiones y con mayores garantías de permanencia, estabilidad, y progreso en el puesto de trabajo que en aquella de la que fueron despedidos.

La relevancia del texto transcrito radica, en nuestra opinión, en que la AN, haciendo valer el propósito de la exención contenida hoy en el artículo 7 e) de la LIRPF, se ve forzada a ampliar el ámbito de aplicación del artículo 1 del RIRPF al analizar la situación de desvinculación real y efectiva considerando que Iberia y Viva Air no eran empresas independientes. Ello era así en el ámbito laboral en virtud de la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo (TS), aunque finalmente no se trasladó al ámbito tributario de acuerdo con la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2010 (rec. núm. 288/2006 –NFJ041439–), que casa la Sentencia de la AN de 12 de abril de 2006 (rec. núm. 213/2003 –NFJ022547–) y, a la postre, acepta que la vinculación entre empresas pueda ser distinta en el ámbito laboral y en el ámbito tributario. En el apartado 3.4 formularemos la pertinente conclusión al respecto conciliadora con la tesis de la AN.

⁸ Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–), haciendo suyo lo dicho por el propio centro directivo en su señalada Resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–).

Añádase lo dicho en idéntico sentido en la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–), donde el centro directivo afirmó que «la exención contemplada por el art. 7 e) de la Ley del IRPF, no responde a una necesidad de técnica impositiva, sino que se enmarca como instrumento de política fiscal en post del «Estado social» que proclama el artículo 1 de la CE, tendente a no menguar fiscalmente la indemnización percibida por aquellos trabajadores que sufren la pérdida forzosa del puesto de trabajo», pasaje que va a tomarse para formular la conclusión que se ofrece a continuación.

Pudiéndose afirmar entonces que la finalidad de la exención se encuentra en la conveniencia de no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese en la medida en que estas efectivamente resarzan los descritos daños que comporta la pérdida del empleo, el centro directivo, a continuación, trata de fijar cuál es el propósito de la exigencia de desvinculación real y efectiva que el artículo 1 del RIRPF establece como condición para aplicar la exención que ocupa.

Pudiéndose confirmar entonces, como ya dijimos en otro lugar, que la finalidad de la exención se encuentra en la conveniencia de no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese en la medida en que estas efectivamente resarzan los daños descritos que comporta la pérdida del empleo⁹, el centro directivo, a continuación, va a conectar el propósito del beneficio fiscal que nos ocupa con el presupuesto que para su aplicación contempla el artículo 1 del RIRPF y, de esta forma, sobre la finalidad del requisito de la no desvinculación real y efectiva contenido en el precepto reglamentario, sienta que:

La norma trata simplemente de evitar que pueda aplicarse la exención cuando la desvinculación no sea real y efectiva porque el trabajador no pierda ese «derecho o activo inmaterial» al que aludíamos más arriba, sin consideración alguna a los motivos o intenciones que han llevado a aquel a volver a prestar sus servicios a la empresa¹⁰.

O con otras palabras, la nueva prestación de servicios que determina la no desvinculación de la empresa comportaría, a su vez, la anulación de los daños y perjuicios que suponen el despido o cese, circunstancia esta que justificaría, coherentemente, eliminar el beneficio fiscal que el artículo 7, letra e), de la LIRPF brinda a las indemnizaciones que por tales extinciones de la relación laboral se satisfacen en la medida en que estas perderían su carácter resarcitorio.

Sentado entonces que la finalidad del presupuesto para la exención contenido en el artículo 1 del RIRPF no es otra que obstar la aplicación de la misma respecto a las indemnizaciones en supuestos de despido o cese en los que no existe aparentemente daño a resarcir por subsistir el vínculo entre empresa y trabajador, el TEAC va a profundizar entonces en la estructura de la presunción que a reglón seguido consagra el precepto reglamentario para, acorde con el título de este trabajo, reforzar la conclusión de que la Administración tributaria no precisa, de cara a su aplicación, probar la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios que legitima el empleo de la presunción.

⁹ En nuestro trabajo, Sanz Clavijo (2015), profundizamos sobre esta cuestión de la finalidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF, sentándose allí, a modo de conclusión que «la indemnización por despido o cese que recibe el trabajador cuyo contrato se extingue constituye, más que una renta a gravar por el impuesto, una compensación por los daños y perjuicios que al mismo le genera la pérdida del empleo».

¹⁰ Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 -NFJ081798-).

En efecto, recordando por nuestra parte que «toda presunción, ya sea legal o judicial, debe partir de un hecho base, plenamente acreditado mediante admisión de la parte a la que perjudicaba o mediante los otros medios de prueba, para llegar a un hecho consecuencia»¹¹, el centro directivo va a sentar que la acreditación por parte de la Administración tributaria de la nueva prestación de servicios –hecho base– es una actuación probatoria suficiente para deducir la ausencia de desvinculación real y efectiva –hecho consecuencia– obstativa de la aplicación de la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF, sin que resulte exigible demostrar el ánimo o fin de tal prestación de servicios. O en palabras del TEAC:

Basta, pues, con que permanezca la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese para que la exención resulte inaplicable, no siendo necesario, en cambio, a juicio de este Tribunal Central, que en dicha permanencia o no desvinculación, presumida por concurrir el hecho base, esté presente un ánimo o fin defraudatorio, aunque en ocasiones ciertamente lo esté.

Dicho lo anterior, el centro directivo realiza algunas consideraciones adicionales reforzando esa idea fundamental de que el hecho base de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF, por como está redactada tal norma, no precisa prueba alguna de la intención, fraudulenta o no, subyacente tras la nueva prestación de servicios, y así, afirma el TEAC que ese precepto reglamentario «no concede necesariamente al hecho base determinante de su aplicación una finalidad fraudulenta, aunque tampoco la excluya», o que «Si la presunción del artículo 1 del RIRPF fuese una "presunción de fraude" ninguna dificultad habría tenido el autor de la norma para decirlo expresamente, haciendo constar en el precepto, por ejemplo, que se presumirá fraudulenta y no podrá tenerse por real y efectiva la desvinculación, salvo prueba en contrario, cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada, y sin embargo no lo ha hecho»¹².

Debiendo estarse de acuerdo con el razonamiento que realiza el centro directivo y, en consecuencia, con el criterio propuesto por la Administración tributaria acerca de que esta no debe acreditar la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para poder aplicar la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF, ello no debe entenderse como una suerte de impedimento para valerse de la exención de las indemnizaciones por despido o cese cuando la Administración tributaria aplique la referida presunción, sino como un refuerzo de que, como es sabido, la actividad probatoria para aplicar el artículo 7, letra e), de la LIRPF sigue recayendo en el contribuyente, que es el llamado a demostrar, en su caso, que la desvinculación de la empresa fue real y efectiva. Volveremos sobre este extremo en los epígrafes que siguen.

¹¹ Fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 98/2010 –NFJ050033–).

¹² Uno y otro pasaje transcritos se encuentran en el fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

Con todo, la finalidad deducida, sea del artículo 7, letra e), de la LIRPF –no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese que tengan verdadero carácter resarcitorio de los daños que tales extinciones de las relaciones laborales provocan– que del artículo 1 del RIRPF –obstar la aplicación de la exención a tales indemnizaciones cuando no existan daños en la medida en que el trabajador no se ha desvinculado de la empresa–, es congruente con la configuración dada a la presunción contenida en el precepto reglamentario, pues el hecho consecuencia que la misma permite deducir –la falta de desvinculación real y efectiva– debe reputarse suficiente *prima facie* para impedir la aplicación de la exención, sea cual sea el ánimo o fin de esa nueva prestación de servicios neutralizadora de los daños presuntamente producidos con el despido o cese.

3.2. Precedentes jurisdiccionales que exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF

Una vez sentadas en los términos vistos las finalidades de la exención prevista en el artículo 7, letra e), de la LIRPF y de la condición establecida a tales efectos en el artículo 1 del RIRPF, procede ahora traer a colación precedentes jurisprudenciales que consideran, en cierta contradicción con lo ya advertido en el epígrafe anterior, que el propósito del precepto reglamentario es evitar *grosso modo* situaciones de fraude que pueden darse cuando ciertas extinciones de las relaciones laborales, carentes del carácter forzoso ínsito en el despido y en el cese, son aprovechadas para retribuir al trabajador mediante la satisfacción de la indemnización que le pudiera corresponder exenta de tributación en concepto de IRPF. Y ello a pesar de seguir contándose con este, con el trabajador, en la medida en que el mismo vuelve a prestar servicios para la empresa, hecho base determinante de la posible aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF y contrario a la finalidad deducida del artículo 7, letra e), de la LIRPF.

Comenzando, *ratione loci*, por el TSJ de Andalucía, la sede de Málaga del Alto Tribunal andaluz ha evacuado una serie de sentencias fijando como línea jurisprudencial propia¹³ la no aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF cuando, de la valoración conjunta de la prueba, se deduzca que el despido o cese no presenta ánimo o fin defraudatorio. Y así, con carácter general, sienta al respecto que:

¹³ El TSJ de Andalucía ha evacuado, al menos, hasta seis sentencias sosteniendo las tesis que se exponen a continuación, desde su Sentencia de 12 de abril de 2019 (rec. núm. 328/2018 –NFJ083216–) hasta la más reciente, salvo error por nuestra parte, de 9 de noviembre de 2020 (rec. núm. 422/2018 –NFJ083215–).

En cuanto al carácter propio de esta línea jurisprudencial del TSJ de Andalucía, llama la atención que el Alto Tribunal andaluz toma los argumentos que sostiene la misma de la sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 13 de diciembre de 2018 (rec. núm. 463/2017 –NFJ072483–), pero no de los fundamentos sentados por este órgano jurisdiccional, sino del resumen que este hace de las alegaciones formuladas por la parte actora en ese asunto.

la finalidad del art. 1 del Reglamento es prevenir el fraude en el disfrute de la exención supeditando la aplicación de la misma a que exista una real desvinculación con la empresa, ningún sentido tiene la aplicación de la presunción en aquellos casos como el que nos ocupa en los que ni se cuestiona la realidad y la legalidad del despido ni se obtiene, por tanto, un beneficio fiscal indebido. Además, en los términos en los que interpreta la Administración el precepto reglamentario estaríamos ante una presunción que no admitiría prueba en contrario puesto que se niega la desvinculación efectiva como consecuencia de la nueva relación/vínculo (hecho este que es irrefutable)¹⁴.

Aplicando esta tesis al asunto de los autos, el TSJ andaluz, tras describir cómo la Administración tributaria estima la no desvinculación del trabajador vía acreditación de una nueva prestación de servicios a favor de una empresa que forma parte del grupo al que pertenece su anterior empleadora, censura este proceder de la Administración tributaria –la no desvinculación sustentada *solo* en la realidad de la nueva prestación de servicios– y sobre cómo debe acreditarse la misma viene a señalar que no basta con la prueba del hecho base de la presunción *iuris tantum*, sino que hay que

tener en cuenta el resto de datos que obran en autos, que juicio de esta Sala, desvirtúan esa presunción, que en si es de un fraude [...] sin que exista indicio alguno de fraude ni en la parte recurrente ni en su empleador, en la indemnización percibida por la recurrente¹⁵.

Pudiendo estarse de acuerdo en aspectos materiales de esta posición del Alto Tribunal andaluz, debemos discrepar, en cambio, en cuanto a las consecuencias que supone, desde la perspectiva de la carga de la prueba, la acreditación de la nueva prestación de servicios por parte de la Administración tributaria y, con ello, la verificación del hecho base de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF.

Queremos decir, atendiendo a la redacción de esa disposición reglamentaria, que creemos que, una vez acreditada la nueva prestación de servicios por la Administración tributaria, esta no está obligada a hacer un nuevo esfuerzo para justificar la no desvinculación, recayendo entonces en el contribuyente la carga de probar, en el correspondiente procedimiento de comprobación, la desvinculación real y efectiva de la empresa aportando lo que a su Derecho convenga en ese sentido y en orden a enervar la presunción del artículo 1 del RIRPF ya activada. O, con otras palabras, una vez acreditado por la Administración tributaria el hecho base de la presunción que nos ocupa, corresponde entonces al contribuyente

¹⁴ Fundamento de derecho quinto de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de enero de 2020 (rec. núm. 578/2018 –NFJ080153–).

¹⁵ Fundamento de derecho sexto de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de enero de 2020 (rec. núm. 578/2018 –NFJ080153–).

hacer prueba en contrario de la no desvinculación deducida, sin que esa ordenación de la carga de la prueba que quiere el artículo 1 del RIRPF deba verse alterada por una ulterior exigencia de existencia de ánimo defraudatorio en el referido hecho base de la presunción que no parece tener respaldo en la literalidad del precepto reglamentario.

Lo anterior, como hemos dicho, no debe entenderse como una suerte de impedimento sustancial para aplicar la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF en los supuestos en los que la Administración tributaria haga uso de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF.

Al contrario, este precepto reglamentario contiene *de facto* dos mandatos, uno de carácter material, al inicio, en el que fija la desvinculación real y efectiva de la empresa como condición para aplicar la exención a las indemnizaciones por despido o cese y otro de carácter adjetivo o procedimental, tras el punto y seguido, en virtud del cual se facilita a la Administración tributaria la prueba de la no desvinculación con el establecimiento de la presunción que ocupa. Por lo tanto, el empleo de la misma solo dificulta la aplicación de la exención en ese plano adjetivo o procedimental, obligando al contribuyente, como hemos advertido, a probar su desvinculación de la que era su empleadora, carga que, de ser satisfecha, enervaría los efectos de la presunción del artículo 1 del RIRPF y dejaría en manos del órgano administrativo o jurisdiccional competente la valoración de la prueba practicada por una y otra parte y, por tanto, la determinación si existió o no desvinculación real y efectiva.

Este entendimiento sobre como el empleo de la presunción del artículo 1 del RIRPF proyecta sus efectos, exclusivamente, en el ámbito de la carga de la prueba en el procedimiento tributario se refleja acertadamente en una línea jurisprudencial del TSJ de la Comunidad Valenciana¹⁶, que sobre el respecto sienta:

El precepto reglamentario transcrito configura una presunción *iuris tantum* que desplaza hacia el trabajador la carga de probar su real desvinculación de su antigua empresa empleadora, caso de que vuelva a prestarle servicios. La regla sobre la carga probatoria resulta congruente con que tratemos de un beneficio fiscal, de un derecho a favor del obligado tributario, y también con los criterios de facilidad y proximidad probatoria, pues normalmente están a su alcance si es que existen los datos que desmientan la hipotética vinculación reiterada. No se olvide tampoco que al obligado tributario le asiste un margen para la prueba y que, una vez aportada, corresponde al órgano judicial valorar todo el material probatorio obrante en el proceso¹⁷.

¹⁶ Son precedentes de esta línea jurisprudencial las Sentencias del Alto Tribunal valenciano de fecha 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 970/2018 –NFJ079300–), 30 de abril de 2020 (rec. núm. 500/2018), 22 de mayo de 2020 (rec. núm. 2369/2018), 14 de octubre de 2020 (rec. núm. 1255/2019 –NFJ081932–), etc.

¹⁷ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 970/2018 –NFJ079300–).

Con todo, se encontrarán resoluciones jurisprudenciales de otros TSJ, más o menos en línea con la doctrina expuesta de la sede de Málaga del TSJ de Andalucía, cuya lectura puede inducir a confirmar la necesidad de que la Administración tributaria acredite la existencia de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios para activar la presunción contenida en el artículo del RIRPF. Ejemplo de ello serían la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de junio de 2017 (rec. núm. 1136/2013 –NFJ069105–, en cuyo fundamento de derecho tercero se afirma que «No cabe duda que la finalidad del artículo 1 del RD 439/2007 es prevenir el fraude en el disfrute de la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, y por ello, supedita el disfrute de la misma a que exista una real desvinculación con la empresa, estableciendo una presunción que admite prueba en contra»), o la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 16 de julio de 2018 (rec. núm. 652/2017 –NFJ083219–, en cuyo fundamento de derecho cuarto se sienta que «La Ley parte del principio de que las indemnizaciones por despido están exentas de tributación por IRPF. Es el reglamentador el que introduce el requisito de que exista una efectiva desvinculación del trabajador y la empleadora, estableciendo la presunción de que no concurre la desvinculación cuando en el plazo de tres años se vuelven a trabajar para la misma empleadora, tratando así de evitar el fraude que pudiera derivarse de trabajadores despedidos indemnizados que beneficiándose de la exención tributaria vuelvan de nuevo a ser contratados»).

Estas resoluciones jurisprudenciales transcritas, a imagen de lo que sucede con aquellas del Alto Tribunal andaluz, creemos incurren en una cierta imprecisión.

Por una parte, persisten en la idea de que la finalidad (¿del primer mandato?) del artículo 1 del RIRPF es evitar ciertos fraudes fiscales cuando la misma debe situarse, como hemos dicho, en obstar la aplicación de la exención respecto a indemnizaciones por despido o cese que no resarcen daño alguno por subsistir el vínculo entre empresa y trabajador.

Y, por otra parte, no distinguen a tales efectos la dispar naturaleza de los dos mandatos que conforman la disposición reglamentaria que nos ocupa, pudiendo, aunque sea a efectos dialécticos, atribuírsele al primero de ellos –el que sienta la desvinculación real y efectiva como condición de la exención– la pretendida finalidad antifraudatoria que se patrocina, pero no al segundo por ser este, como hemos comentado, un mandato de naturaleza adjetiva o procedimental regulatorio, sin ulteriores propósitos, de la carga de la prueba.

Teniendo en cuenta todo lo dicho hasta ahora en este epígrafe, es nuestra opinión que la línea jurisprudencial que siguen resoluciones como las transcritas no es, por los motivos expuestos en el párrafo anterior, las que más se adecua a la estructura e interpretación que entendemos debe hacerse del artículo 1 del RIRPF. Especialmente porque esta línea jurisprudencial, enlazando con la cuestión litigiosa de la resolución en comentario, parece poner en duda que pueda aplicarse la presunción contenida en la referida norma reglamentaria cuando no exista fin fraudulento en la nueva prestación de servicios, apreciación que creemos incorrecta y que, en nuestra opinión, es consecuencia de un mal entendimiento sobre la finalidad del artículo 1 del RIRPF y su extensión, indiscriminada, a los dos mandatos de naturaleza dispar que conforman esta disposición.

3.3. Precedentes jurisdiccionales que no exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF

Expuestos algunos precedentes jurisprudenciales que inducen a considerar que es necesaria la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para que la Administración tributaria pueda valerse de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF –o que sitúan la finalidad de este precepto, más genéricamente, en el contraste de cierto fraude fiscal–, en las líneas que siguen van a traerse a colación otras resoluciones jurisdiccionales que, en cierta contradicción con las anteriores, no sitúan el propósito del precepto reglamentario que nos ocupa en la lucha contra el fraude fiscal y, en coherencia con lo anterior, no exigen a la Administración tributaria la prueba del mismo para poder aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF.

Uno de los más acabados exponentes de esta línea jurisprudencial alternativa lo representa, en nuestra opinión, la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–), en la que el Alto Tribunal del Principado, frente a las alegaciones del contribuyente recurrente¹⁸ sobre la finalidad de la presunción que nos ocupa, señala lo siguiente sobre los distintos propósitos del artículo 1 del RIRPF:

El demandante se esfuerza por alzar como finalidad de la presunción legal la relativa a evitar la elusión de rentas que no merecen la exención pues este privilegio persigue compensar al trabajador por la pérdida económica vinculada a la pérdida de empleo. Ahora bien, debemos señalar que la finalidad de la norma es más compleja puesto que persigue una finalidad social (ciertamente, no agravar la situación del despedido con cargas fiscales), una finalidad distributiva (evitar que unas rentas se liberen de pagar injustificadamente respecto de otras rentas indemnizatorias gravadas), una finalidad represiva (evitar conductas fraudulentas

¹⁸ En el punto 1.2 del fundamento de derecho primero de la Sentencia del TSJ de Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–) el órgano jurisdiccional hace resumen de las alegaciones del recurrente en estos términos:

se esgrime que la desvinculación fue real, puesto que afectó simultáneamente al despido de 64 trabajadores por el problema de crisis económica en el sector de las energías renovables, y se adujo que la naturaleza y circunstancias de las relaciones de servicios posteriores descartan toda continuidad pues se trató de varios contratos en los años 2014 y 2015, arrancando de un inicial contrato eventual de circunstancias de la producción, alterando con periodos de desempleo, y que fueron para atender determinadas demandas de pedidos y picos de producción.

Creemos que es importante reflejar estas alegaciones pues, como se verá a continuación, el TSJ del Principado de Asturias va a rechazar el recurso contencioso-administrativo planteado aduciendo, fundamentalmente, que el contribuyente, más allá de tales alegaciones, no ha hecho prueba suficiente que desvirtúe la presunción de no desvinculación activada por la Administración tributaria con la acreditación de las sucesivas nuevas prestaciones de servicio.

por parte de la empresa, del contribuyente o de ambos) y una finalidad de tutela indirecta de orden público laboral (evitar la gestión de contratos laborales obviando sus garantías de estabilidad)¹⁹.

Descartado por el Alto Tribunal del Principado que la finalidad del artículo 1 del RIRPF sea exclusivamente el contraste de determinados fraudes fiscales –con cierta confusión pues hace un pronunciamiento sobre la finalidad global de este precepto y no sobre cada uno de los mandatos que lo conforman–, a continuación el TSJ del Principado de Asturias viene a confirmar, como apuntábamos anteriormente, que la presunción contenida en este precepto reglamentario es una disposición de carácter adjetivo o procedimental, ajena por tal a la litigiosa exigencia de acreditación de una finalidad defraudatoria en la nueva prestación de servicios en la medida en que se ocupa, exclusivamente, de ordenar la carga de la prueba de la existencia o no de desvinculación.

En efecto, activada la presunción que nos ocupa por la Administración tributaria con la acreditación de sucesivas nuevas prestaciones de servicios en el correspondiente procedimiento de gestión, el Alto Tribunal del Principado va a confirmar la no desvinculación deducida, no por la existencia de fraude en tales nuevas prestaciones de servicios –extremo que ni siquiera es objeto de debate–, sino por la falta de prueba del contribuyente que desvirtúa la apariencia generada, afirmándose en este sentido, con cita de las circunstancias tenidas en cuenta en la valoración global de la prueba, que:

En el presente caso, no estamos ante un contrato puntual ni incluso ante unos pocos contratos de exigua duración, o contratos promovidos o subvencionados por la Administración pública para incentivar el empleo, ni ante contratos cuya intrínseca excepcionalidad se haya acreditado, sino ante 12 contratos comprendidos entre el 20 de enero de 2014 y la baja final de 30 de julio de 2015, que suman 242 días (s.e.u.o.), y que se enmarcan en el giro ordinario de la empresa [...] unido a que no consta (lo que sería carga del demandante) que se hubieren prestado en categoría profesional o tareas distintas de las que eran las propias de la relación laboral que fue objeto de extinción por despido, o que el lugar territorial o centro de trabajo fuere distinto, o que la dedicación fuera a tiempo parcial, todo ello cara a acumular indicios que desvirtuasen la presunción de desvinculación.

En consecuencia, en el presente caso apreciamos una relación laboral con peso significativo para confirmar la presunción de falta de desvinculación, sin que se haya articulado contraprueba idónea²⁰.

¹⁹ Punto 2.2 del fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–).

²⁰ Punto 2.3 del fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–).

Más allá de la relevancia del pasaje transcrito en cuanto confirmatorio de su naturaleza adjetiva o procedimental, del mismo nos interesa destacar como el TSJ del Principado de Asturias acepta la aplicación de la presunción que nos ocupa sin exigir la acreditación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios y poniendo el acento, en cambio, en la subsistencia del vínculo entre el contribuyente y su empleador como circunstancia que denota la inexistencia de daño derivado del despido o cese y, por ende, contraria la finalidad de la exención consagrada en el artículo 7, letra e), de la LIRPF.

En idéntico sentido, mas sin igual profundización en los argumentos, véase la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–)²¹, en la que el Alto Tribunal catalán reitera que el artículo 1 del RIRPF, con carácter general, no es una norma antifraude al advertir que:

Tampoco se comparte por la Sala el alegato de la demanda de que estemos ante una norma meramente antielusión o para evitar un fraude de ley. La norma reglamentaria se limita a excluir la exención tributaria prevista en la norma legal en los supuestos de permanencia de la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese. Ha de haber una desvinculación real y efectiva, que aquí no se produce, al seguir formando parte del Consejo de Administración de la sociedad que es administradora de la empresa, lo que, desde luego, va más allá de continuar siendo socio y sin que exija que la «vinculación» lo sea mediante una relación laboral retribuida²².

Pero siendo interesante como la resolución jurisdiccional transcrita acepta la aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF sin exigir la acreditación de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicio, no es lo menos lo que establece en el fundamento de derecho siguiente sobre la estructura e interpretación que debe hacerse de ese precepto reglamentario, señalándose al respecto, en respuesta a la alegación de que este incurre en exceso reglamentario, que:

cabría entender que se trata de un precepto innecesario o solo aclaratorio, pues quien condiciona la exención a una real y efectiva desvinculación con la empresa es el propio texto legal que la establece, pues solo hay despido o cese si concurre tal desvinculación.

²¹ Atendiendo a su fundamento de derecho segundo, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–) se pronuncia sobre la exención de cierta indemnización en un supuesto en el que el contribuyente, director general de Codorníu, SA, fue despedido para, posteriormente, casi a reglón seguido, ser designado miembro del Consejo de Administración de la sociedad administradora única de Codorníu, SA.

²² Fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–).

Por tanto, lo sustantivo del precepto reglamentario es establecer una presunción *iuris tantum al respecto*²³.

O con otras palabras, que el artículo 1 del RIRPF, como venimos sosteniendo, es una disposición bifronte, compuesta por dos mandatos de distinta naturaleza y propósito, circunstancia que invita a no analizar ambos mandatos desde una idéntica perspectiva y, sobre todo, a no atribuírseles una única pretendida finalidad común, como es la lucha contra el fraude fiscal, que no se deduce de la literalidad de la norma ni ha sido la otorgada a los mismos por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

Finalmente, expositivo de la confusión en torno a la cuestión que ocupa, queremos destacar como algunos de los textos transcritos en este y en el epígrafe anterior, pese a abogar por posturas aparentemente contradictorias, provienen sin embargo de distintas resoluciones de los mismos TSJ (en este caso, los de Asturias y Cataluña). Este hecho, que puede justificarse (también) en la relevancia de lo fáctico en los asuntos que juzgan tales resoluciones jurisdiccionales, creemos que es significativo de una inadecuada comprensión del artículo 1 del RIRPF, que deriva, quizá, de la inexistencia de un análisis profundo y completo de este precepto consecuencia de las múltiples cuestiones abiertas de las que este sigue conociendo pese a su longevidad.

3.4. Conclusiones: criterio prevalente en vía administrativa, necesidad de unificación en la vía jurisdiccional y ¿reforma del artículo 1 del RIRPF?

En efecto, el artículo 1 del RIRPF es una disposición, permítase la expresión, sorprendentemente actual²⁴, generadora aún de tensión entre órganos administrativos y jurisdiccionales respecto a cuestiones relevantes (¿la nueva prestación de servicios ha de darse en el marco

²³ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–).

²⁴ Expresión de esa actualidad es que, al cierre de este trabajo, penden en el TS recursos de casación por los que se solicita al Alto Tribunal, atendiendo al fundamento de derecho quinto y tercero de los Autos de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 4921/2020 –NFJ080000–) y de 27 de mayo de 2021 (rec. núm. 6584/2020 –NFJ082414–),

explicitar si el la expresión «real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa» [...] impide 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, para una indemnización por despido a una persona cuando, en el término de los 3 años siguientes, tal contribuyente, constituido en profesional autónomo que oferta sus servicios en el mercado a una generalidad de sujetos, presta servicios a la empresa que lo despidió aun sin mediar contrato de trabajo alguno con la misma.

de una relación laboral o no?²⁵, ¿la desvinculación se verifica solo *directamente* o también de forma *indirecta*?²⁶, ¿cuáles son los hechos o circunstancia inherentes a la nueva prestación de servicios sobre los que debe hacerse prueba para enervar la presunción que nos ocupa?, etc.).

Esta tensión también subyace en la cuestión que se suscita en la resolución en comentario, cuestión que, en lo que al ámbito administrativo se refiere y ex artículo 242.4 de la Ley General Tributaria, debe darse por contestada con el criterio establecido por el TEAC, en virtud del cual la Administración tributaria no debe acreditar finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios para aplicar la presunción contenida en el precepto reglamentario tantas veces referido.

Pero alcanzada esa certidumbre (por imperativo legal) en el ámbito administrativo-tributario, en el ámbito jurisdiccional existe cierta confusión al respecto. Esta confusión, materializada en el grado de contradicción existente entre las resoluciones jurisprudenciales traídas a colación en los epígrafes 3.2 y 3.3 anteriores, hace recomendable una unificación de los distintos criterios que al efecto manejan los TSJ, unificación que parece debiera producirse con el oportuno pronunciamiento en sede casacional con el que el TS sentará la oportuna doctrina jurisprudencial.

²⁵ Frente a la conocida posición de la DGT y de algunos TSJ, destacan, en sentido contrario, otras resoluciones jurisdiccionales que parecen exigir la laboralidad de la nueva prestación de servicios para activar la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF; por todas la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 30 de noviembre de 2018 (rec. núm. 716/2017 –NFJ073726–, en cuyo fundamento de derecho tercero se sienta al respecto que «hay que concluir que no existe relación laboral y que la existencia de una vinculación entre el trabajador despedido y su empleador, ahora como miembro de un órgano de gestión societaria de esta, no puede asimilarse ni incluirse en los supuestos recogidos en la ley como presunción de inexistencia de desvinculación real y efectiva») o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de octubre de 2019 (rec. núm. 1456/2017 –NFJ076864–, cuyo fundamento de derecho cuarto estimó la pretensión esgrimida por el contribuyente frente a la presunción de no desvinculación aduciendo que «con las pruebas obrantes en autos, se acredita que la relación del recurrente con la mercantil citada, y tras el despido, no ha tenido carácter laboral, sino mercantil»).

²⁶ Esta cuestión se formula de este modo atendiendo a ciertas resoluciones de la DGT que, *grosso modo*, parecen desaconsejar la aplicación de la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF en supuestos en los que se verifica una nueva prestación de servicios a la empleadora, pero se disimula la vinculación al interponerse entre esta y el que fuese su trabajador una sociedad o empresario.

Por todas, véase la Resolución de la DGT de 7 de agosto de 2018, en respuesta a la Consulta vinculante número V2293/2018, de 7 de agosto (NFC069969), en la que el centro directivo, respecto a un contribuyente que pasa a trabajar en una consultora que presta servicios a la empresa que le despidió, sienta que

la exigencia del cumplimiento del requisito reglamentario de real y efectiva desvinculación del trabajador para disfrutar de la exención prevista en el artículo 7 e) no agota su contenido en la citada presunción, por lo que en supuestos como el presente en el que la prestación de servicios por el trabajador despedido se efectúa en favor de una entidad distinta a aquella que le despidió sin que, por tanto, resulte de aplicación la citada presunción, quedará igualmente condicionada la aplicación de la citada exención a la real y efectiva desvinculación del consultante con su antigua empresa empleadora.

Hasta ese momento, en nuestra opinión, la literalidad del segundo mandato del artículo 1 del RIRPF no da cabida a una interpretación del mismo en virtud de la cual pretenda exigirse a la Administración tributaria la acreditación de una finalidad fraudulenta para aplicar la presunción contenida en esa norma del precepto reglamentario. Ese, el contraste del fraude fiscal, no es, como hemos visto, el propósito ni de esa disposición ni del artículo 7, letra e), de la LIRPF al que desarrolla, por lo cual, si quiere limitarse la exigencia de desvinculación a supuestos de nuevas prestaciones de servicios con finalidad fraudulenta, tal reducción del ámbito objetivo de la condición para aplicar la exención debiera instrumentalizarse, en buena técnica normativa, mediante la oportuna reforma del artículo 1 del RIRPF... como ya apuntaba el TEAC en la resolución en comentario.

No obstante, si realmente acaeciera una reflexión sobre cuál debiera ser el alcance de la condición de desvinculación real y efectiva, creemos que la extensión de la misma debiera ampliarse, no reducirse. Queremos decir, atendiendo a la finalidad común del artículo 7, letra e), de la LIRPF y del artículo 1 del RIRPF antes deducida –obstar la aplicación de la exención en supuestos en que la indemnización no resarce daño alguno por subsistir la vinculación entre empresa y trabajador–, no llegamos a entender por qué el requisito de la desvinculación se verifica exclusivamente respecto del anterior empleador y su grupo, y no se extiende a cualquier empleador al que se pase a prestar servicios análogos durante un plazo de tiempo razonable. O con otras palabras, ¿se produce daño si un trabajador despedido vuelve inmediatamente a prestar servicios similares a una empresa independiente de la anterior empleadora?, ¿el resarcimiento de ese hipotético daño es merecedor del mismo tratamiento tributario que se dispensa a las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores que permanecen en el desempleo?

Estas cuestiones, así como las esbozadas al inicio de este epígrafe, ponen de manifiesto que los mandatos del artículo 1 del RIRPF precisan aún de un análisis profundo y completo con el que se dé respuesta a las múltiples interrogantes que los mismos suscitan, incluida todavía aquella relativa a la acreditación de un ánimo defraudatorio para aplicar la presunción que ocupa y a la que la resolución en comentario da una respuesta funcional solo para el ámbito administrativo-tributario.

Referencia bibliográfica

Sanz Clavijo, A. (2015). Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese.

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 389-390, 5-44.