

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 Abr. 2021, Rec. 2016/2020

Nº de Recurso: 2016/2020

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Exención de las indemnizaciones por cese o despido del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. Unifica criterio.

El TEAC estima en parte recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra resolución del TEAR Galicia, recaída en reclamación interpuesta frente a acuerdo de liquidación y acuerdo sancionador por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2012.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de abril de 2021

RECURSO: 00-02016-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 12 de septiembre de 2019, recaída en la reclamación nº 15/05110/2016 y acumulada 15/00017/2017 interpuesta frente a acuerdo de liquidación y acuerdo sancionador por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 18 de abril de 2016 la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Ferrol de la AEAT, notificó al obligado tributario propuesta de liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2012 y apertura del plazo de alegaciones. Con dicho documento se le notificaba el inicio

de un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se limitaba "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".

La propuesta de liquidación se motivó del siguiente modo:

- Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto.
- El artículo 7.e) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la exención del impuesto de las indemnizaciones por cese o despido del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en la normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

No obstante, 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.

Por otra parte, el artículo 73 del Real Decreto 439/2007 establece que, en caso de perderse la exención por despido o cese, el contribuyente deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia. Por lo tanto, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar y liquidar la deuda tributaria comenzará a partir el día siguiente a la fecha indicada.

- 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 37470,80 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 concepto.

2.- El 4 de mayo de 2016, tras solicitar una ampliación de plazo, el contribuyente presentó, en síntesis, las siguientes alegaciones contra la propuesta de liquidación:

- a) Procedencia de la exención de la indemnización percibida dada la efectiva y real desvinculación con la empresa.

La presunción iuris tantum del artículo 1 del Real Decreto 439/2007 queda desvirtuada dado que la relación laboral que tuvo con posterioridad a su cese a consecuencia del ERE (por 2 meses y 24 días) no es comparable, en ningún modo, al anterior puesto de trabajo, y ello se sustenta no tan solo desde el punto de vista laboral (Grupo profesional 4 a Grupo profesional 3) sino también en la retribución que recibió.

b) Subsidiariamente, la reducción establecida en el artículo 18 de la Ley 35/2006.

3.- El 21 de julio de 2016 se notificó al obligado tributario la liquidación provisional, en los mismos términos que la propuesta, y con la siguiente contestación a las alegaciones presentadas:

- "..... 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 contrato (Dirección General de Tributos, consulta de 19 de septiembre de 2012, citada por el contribuyente en su escrito de alegaciones, entre otras).

- Se mantiene la propuesta de liquidación provisional, aplicando la reducción establecida en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F, al tratarse de rendimientos con un periodo de generación superior a dos y que no han sido obtenidos de forma periódica o recurrente. Reducción 40 % sobre 37.470,80 euros = 14.988,32 euros.

4.- El mismo día 21 de julio de 2016 se notificó al obligado tributario acuerdo de inicio de expediente sancionador y comunicación del trámite de audiencia por la infracción tributaria leve prevista en el artículo 191.2 de la LGT, por un total reducido de 2.067,58 euros, siendo el hecho sancionado que "El contribuyente obtuvo una devolución indebida por importe de 349,91 euros y dejó de ingresar 7.526,57 euros, como consecuencia de no declarar como rendimiento del trabajo la indemnización percibida de la empresa P, SA Unipersonal por importe de 37.470,80 euros".

El 2 de diciembre de 2016 el interesado recibe acuerdo de imposición de sanción que confirma la infracción y la sanción del acuerdo de iniciación. No obstante, elimina las reducciones del 30 y 25% quedando una sanción de 3.938,23 euros. La motivación es la siguiente:

"El contribuyente (.....), NIF (.....), obtuvo una devolución indebida por importe de 349,91 euros y dejó de ingresar 7.526,57 euros como consecuencia de NO declarar los rendimientos del trabajo percibidos en forma de indemnización de la empresa P, SA Unipersonal, por importe de 37.470,80 euros, apreciándose por este hecho un incumplimiento de la norma, que no obedece, a una interpretación razonable de la misma. A la vista del expediente, y de la normativa vigente en el momento de los hechos, se deduce que al menos ha existido CULPABILIDAD inherente a la negligencia, ya que esta no exige un claro ánimo de defraudar; y en este caso cuando menos, existe una falta de diligencia en su conducta, y no se aprecia ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

SEGUNDO: El 28 de julio y el 27 de diciembre de 2016 el obligado tributario interpuso las reclamaciones nº 15/05110/2016 y 15/00017/2017 contra los acuerdos de liquidación y sancionador ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR, en adelante), que las resolvió de forma acumulada el 12 de septiembre de 2019 acordando su estimación en los términos siguientes:

" CUARTO.- (.....)

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 (n.º 676/2012, aprobado por la Consellería de Trabajo el 27-11-2012); la contratación según pacto con el comité de empresa, de 20-09-2013, por el que la empresa asume 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; el objetivo de incrementar la producción hasta las 400 toneladas/mes lo que supone un incremento del 25 % respecto de la producción normal de la fábrica; y la duración de la nueva contratación (dos 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 estimada.

QUINTO.- Y anulada la liquidación o base (artículo 191.1 de la LGT), procede la anulación de la sanción".

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando cuanto sigue:

1.- Tal y como indica el TEAR en su resolución, en los acuerdos del ERE que afectó al obligado tributario, celebrados entre la empresa y los sindicatos, ésta se comprometió a volver a contratar a los trabajadores que habían perdido su empleo en el caso de que se incrementara la producción en el futuro, como finalmente ocurrió.

Este Departamento de Gestión Tributaria considera que este hecho supone un claro incumplimiento del requisito de desvinculación real efectiva del trabajador con la empresa previsto en el artículo 1 del RIRPF para poder aplicar la exención.

De hecho, la presunción "iuris tantum" prevista en la segunda parte del artículo 1, establece que se presume que no ha habido desvinculación cuando el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa u otra del grupo en los tres años siguientes al despido. En este caso, el obligado tributario fue despedido en 2012, a través del ERE, siendo contratado de nuevo por la empresa P, SA Unipersonal el 18 de septiembre de 2013, como ponen de manifiesto los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente.

Además, no se trata de una recontractación puntual, ya que, según consta en las bases de datos de la AEAT, el contribuyente sigue percibiendo rendimientos del trabajo de la empresa en los años siguientes 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.

Por lo tanto, de acuerdo con el mencionado artículo 1 del RIRPF, en este caso se presume que no ha habido desvinculación, salvo prueba en contrario, correspondiéndole la carga de la prueba al contribuyente de conformidad con la literalidad de la norma. Es decir, el contribuyente podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta, por la naturaleza y

características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación. En este caso, los hechos probados y con los que está de acuerdo el contribuyente, no acreditan que haya existido una real y efectiva desvinculación.

Sin embargo, ante estas circunstancias, el TEAR ha considerado que el hecho de que se trate de un contrato temporal, de que sea para una categoría laboral inferior y por un menor sueldo, y el hecho de que no exista mala fe, enervan la presunción del artículo 1 del RIRPF, y trasladan la carga de la prueba a la Administración.

Este Centro Directivo no está de acuerdo con la conclusión alcanzada por el TEAR y considera que las circunstancias enunciadas no afectan a la presunción de no desvinculación. Este es también el criterio de la propia Dirección General de Tributos (DGT) para quien (véase la consulta V3045-18, entre otras) "El precepto reglamentario condiciona el disfrute de la exención a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, y presume, salvo prueba en contrario, que se produce tal situación cuando se produzca una nueva contratación del trabajador despedido o cesado en las condiciones expuestas (que se trate de la misma empresa u otra vinculada y que se efectúe dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido o cese) **sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato, es decir, resulta indiferente tanto su duración como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional**".

2.- El TEAR de Castilla y León en su resolución 47/00407/2016, de 31 de octubre de 2017, resuelve, en sentido contrario, un caso prácticamente idéntico al tratado por el TEAR de Galicia aquí examinado. De ella se extrae que las pruebas aportadas por el interesado, relativas a su diferente categoría laboral en la antigua empresa, no acreditan su desvinculación con la empresa que le despidió. Esta resolución del TEAR de Castilla y León fue posteriormente confirmada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, en su sentencia 1156/2018, de 17 de diciembre de 2018, de la que se colige que la inexistencia de ánimo defraudatorio no puede justificar la inaplicación de la norma tributaria.

En el mismo sentido se pronuncia también el TSJ de la Comunidad Valenciana en su reciente sentencia 4703/2019, de 2 de octubre, que establece que: "El hecho de que los períodos de tiempo fueran cortos o que la prestación laboral fuera de carácter eventual no es óbice para haber incumplido la condición reglamentaria antes expuesta, poniendo ello de manifiesto que el actor volvió a prestar sus servicios laborales a la antigua empresa dentro del plazo de tres años tras su despido, evidenciando una nueva vinculación incompatible con la exención pretendida".

La sentencia 9018/2019, de 24 de junio, del TSJ de Andalucía aplica este mismo criterio.

Por último, se deduce que este es el criterio mantenido por el propio Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que ha analizado recientemente esta cuestión, pronunciándose en la resolución 899/2016, de 11 de marzo de 2019, estableciendo el siguiente criterio, que ha sido reiterado en la resolución 2992/2016, de 14 de mayo de 2019: "En el caso de un trabajador que pasa a ser consejero no hay desvinculación. El precepto no limita o excepciona la regla para ningún tipo o naturaleza jurídica de relación, por lo que no hay desvinculación del trabajador si continúa ligado a la empresa por una relación laboral, profesional, o como miembro de consejo de administración."

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que:

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.

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 LIRPF.

CUARTO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) formuló, en síntesis, las alegaciones que siguen en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada:

En primer lugar, resulta de suma importancia delimitar cuál es la finalidad querida por el legislador con la exención del artículo 7 e) de la LIRPF y con la presunción del artículo 1 del RIRPF.

No cabe duda que la finalidad del artículo 1 del RIRPF es prevenir el fraude en el disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF y por ello supedita el disfrute a una real desvinculación con la empresa, estableciendo una presunción que admite prueba en contra.

Por otro lado, la finalidad del artículo 7.e) de la LIRPF es, en palabras de ese TEAC en la resolución 00/02992/2016 de 14 de mayo de 2019 "aliviar -con la reducción- o exonerar -con la exención- la tributación de lo percibido como compensación por la pérdida del puesto de trabajo".

En segundo lugar, conviene traer a colación lo establecido en el artículo 51 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET) por su importancia en el presente procedimiento. A tal efecto, el precepto anterior resulta relevante en cuanto determina que un despido colectivo, también conocido como ERE, se trata de un supuesto de extinción de la relación laboral entre el trabajador y la empresa. Por tanto, contextualizando la normativa reproducida al asunto que nos ocupa, puede afirmarse que con la aprobación del ERE por parte de las autoridades competentes se produce una de las causas previstas en la normativa como extinción del contrato laboral entre el trabajador y la empresa, no quedándole otra opción al obligado tributario que suscribir el documento de liquidación y finiquito con la empresa.

Llegados a este punto deviene necesario analizar detalladamente los argumentos expuestos por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en sus alegaciones en el recurso de alzada para la unificación de criterio para sostener que dicha indemnización no debía beneficiarse de la exención.

En este caso, la Administración Tributaria fundamenta principalmente su oposición a la resolución del TEAR, y por ende a la procedencia de la exención discutida, en el hecho que el obligado tributario volvió a ser contratado -aunque de forma temporal- por la misma empresa durante los tres años siguientes al despido, comportando un incumplimiento del requisito de desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa según lo previsto en el artículo 1 del RIRPF.

Además, la Administración Tributaria pretende justificar que nos encontramos ante un caso en el que no ha existido desvinculación real y efectiva haciendo referencia a sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), así como a una Resolución de ese TEAC y en las que se tratan cuestiones semejantes a la aquí discutida, con la salvedad de que en esos casos analizados por el TSJ o el TEAC se analizan supuestos sobre la aplicación de la exención del artículo 7.e) de la LIRPF sin que existiera de un ERE por el medio, tal y como sucede en nuestro caso.

Por otro lado y aunque no hayan sido citados por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en su recurso, sí que existen pronunciamientos de los tribunales sobre la controvertida exención en casos de ERE. Así, por ejemplo, por su claridad al respecto es necesario citar del TSJ de Andalucía su Sentencia 3 de mayo de 2019 (recurso ordinario 448/2018). El TSJ de Andalucía, con cita a la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, entiende que la desvinculación efectiva y real exigida por la normativa aplicable no queda enervada por el hecho de ser contratado con posterioridad al cese tal y como pretende defender el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, siempre y cuando se pueda apreciar que la nueva contratación no se trata de una continuidad del primer puesto de trabajo atendiendo a las distintas características como podrían ser el mismo contrato, categoría profesional, mantenimiento de privilegios, reconocimiento de la antigüedad etc.

Así pues, aplicando dicha interpretación al presente asunto se puede afirmar con absoluta rotundidad que las funciones que desarrollaba el obligado tributario cuando fue contratado de forma temporal en la empresa P, SA, no eran las mismas que las que venía desarrollando de forma anterior al ERE, ya que el puesto de trabajo que pasó a ocupar temporalmente era distinto, así como la clasificación en el Grupo profesional del trabajador y el salario que percibía por tales funciones, así como su temporalidad y el nulo reconocimiento de privilegios anteriores.

A mayor abundamiento, en la sentencia de referencia el TSJ de Andalucía efectúa la siguiente conclusión en cuanto a la procedencia de la exención de la indemnización por despido: "A juicio de esta Sala, de lo anteriormente expuesto, acreditado en los documentos obrantes en autos, cabe deducir que se da el presupuesto para la exención del IRPF de las rentas en su día percibidas como indemnización por despido, sin que exista fraude en la indemnización percibida por el recurrente, ya que la presunción de vinculación que la norma establece para considerar las rentas como no exentas no se produce en este supuesto al no existir tal vinculación, al tener una diferente naturaleza la relación o vinculación que el recurrente tenía con su empleadora y que dio lugar a la indemnización".

También el TSJ de Catalunya, Sala de lo Contencioso-Administrativo ha tenido ocasión de pronunciarse [Sentencia de 13 de junio de 2017 (recurso ordinario 1136/2013)] al respecto de la

exención del artículo 7.e) de la LIRPF en el caso de un trabajador que fue despedido y recontratado después.

Atendiendo a los pronunciamientos jurisprudenciales expuestos, no cabe más que concluir que en el presente caso nos encontramos ante una desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa P, SA, en virtud del ERE pactado con los sindicatos y con el visto bueno de las autoridades laborales, ya que la nueva contratación temporal a posteriori lo es para realizar funciones distintas que no guardan relación con el contrato laboral anterior y que esta contratación se debe únicamente a una necesidad puntual por motivos de trabajo.

Expuesto lo anterior, en el presente caso, el primer criterio que defiende el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT acerca de "En los casos en los que los obligados tributarios, dentro de los tres años siguientes al cese de su relación, vuelva a prestar servicios a la misma empresa u otra vinculada, corresponde al trabajador demostrar que se ha producido la real efectiva desvinculación con la empresa a efectos de beneficiarse de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF", no resulta controvertido, ya que dicho criterio es justamente la propia redacción del artículo 1 del RIRPF y el obligado tributario ha acreditado el efectivo cese y extensión de la relación laboral con P, SA en fecha 31/12/2012 a consecuencia del ERE que sufrió dicha compañía.

Respecto del segundo criterio defendido "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 vinculada, sea diferente la inicial, bien porque se trata de un contrato temporal, para una categoría inferior, por un menor sueldo o por cualquier otra circunstancia similar.", y el tercero "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 LIRPF.", no pueden compartirse en tanto supondrían dejar sin efecto la presunción iuris tantum que regula el propio precepto, pues aunque existiera posterior contratación del trabajador al despido dentro de los tres años siguientes por la misma empresa o vinculada, el trabajador no podría acreditar que ha existido una efectiva desvinculación con la misma. Dicho en otras palabras, los criterios 2 y 3 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT 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.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La cuestión controvertida concierne a la exención regulada 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 en el artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de dicho impuesto (RIRPF)

Dispone el artículo 7.e) de la LIRPF, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso:

Artículo 7. Rentas exentas

Estarán exentas las siguientes rentas:

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de 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 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.

Por su parte, el artículo 1 del RIRPF establece, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, lo siguiente:

Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

El disfrute 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 y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio **quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. 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 aquélla** en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros.

La Administración puede probar, por todos los medios de prueba admisibles en Derecho, que la desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa no se ha producido, sin acudir a la presunción del artículo 1 del RIRPF, o puede, alternativamente, partir de la presunción de no desvinculación establecida por la normativa cuando constate la existencia del hecho base determinante de su aplicación, esto es, que el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada dentro del plazo de tres años desde el despido. En este último caso se presume que la desvinculación no ha tenido lugar, trasladándose al obligado tributario la carga de probar -igualmente por todos los medios de prueba admisibles en Derecho- que pese a esa nueva prestación de servicios la desvinculación de la empresa fue real y efectiva.

Así, en efecto, en la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 114/2017) dijimos:

De sostener que no ha existido una "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", lo que llevaría a negar la procedencia de la exención, tal circunstancia podrá acreditarse por

cualquiera de los medios admitidos en Derecho, teniendo al mismo tiempo que recordar lo ya expuesto en el Fundamento Sexto de la presente resolución acerca de la doctrina de la carga de la prueba en casos como estos, en los que el contribuyente invoca una circunstancia de hecho que le otorga la exención del impuesto. Dicho lo anterior, la norma establece esa presunción iuris tantum, que presume la falta de desvinculación real efectiva cuando concurren las circunstancias previstas por la norma. De invocarse tal presunción, se exceptiona a quien alega la falta de desvinculación real efectiva, de la carga de probar esa afirmación, sin más que probar el hecho "base" previsto por la norma; y, frente a su invocación, claro está que se admite prueba en contrario.

También la Audiencia Nacional se pronuncia en términos parecidos en su sentencia de 6 de noviembre de 2019 (rec. nº 82/2017) al afirmar:

QUINTO.- La Sala considera que para resolver sobre la cuestión suscitada, esto es, sobre si concurren los requisitos necesarios para aplicar la exención, no es preciso acudir a la presunción establecida en el art. 1 del RLIRPF. La continuidad del trabajador en la prestación de servicios a la que se refiere el art. 1 del reglamento es un hecho revelador de que no ha existido un despido o cese real, un hecho posterior que revela la inexistencia del antecedente preciso para que opere la exención -el despido o cese-. Pero a esta convicción puede llegarse a partir de la valoración de cualesquiera hechos o pruebas, sin excluir además la idoneidad de los mismos hechos a partir de los cuales se presume iuris tantum que no ha existido desvinculación real del trabajador respecto de su empresa.

De la documentación obrante al expediente se deduce lo siguiente:

- El obligado tributario fue despedido por la empresa P, SA, con efectos de 31 de diciembre de 2012, en el marco de un ERE basado en causas objetivas, económicas y de la producción, percibiendo una indemnización que fue declarada exenta en el IRPF en virtud del artículo 7.e) de la LIRPF. El trabajador ocupó un puesto de trabajo de la categoría profesional Grupo 3 "Operario de Corte Metalizado", que fue amortizado.
- El obligado tributario fue contratado el 8 de octubre de 2013 por la misma empresa, P, SA, mediante un contrato eventual por circunstancias de la producción con una duración de 2 meses y 24 días y en la categoría profesional Grupo 3 "Operario de Embalaje". Dicha contratación se realizó en el marco del pacto con el Comité de Empresa de 20 de septiembre de 2013, por el cual la empresa asumía el compromiso, en el caso de necesidades temporales de puntas de trabajo, de contratar a trabajadores que quedaron desvinculados de la empresa, al amortizarse sus puestos de trabajo con ocasión del ERE pactado en fecha 29/11/2012, y tramitado y aprobado por la Consellería de Trabajo de la Xunta de Galicia en fecha 27/12/2012.

La Administración tributaria consideró que la indemnización no estaba exenta puesto que al haber sido contratado el obligado tributario por la misma empresa en el plazo de tres años posteriores al despido operaba la presunción de no desvinculación del artículo 1 del RIRPF que, a su juicio, no puede considerarse destruida "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 contrato (Dirección General de

Tributos, consulta de 19 de septiembre de 2012, citada por el contribuyente en su escrito de alegaciones, entre otras)".

El TEAR considera que la finalidad de la condición de la "real efectiva desvinculación" del trabajador con la empresa para disfrutar de la exención, es 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. Y concluye que la nueva contratación no responde a dicha finalidad defraudatoria, por lo que habría de entenderse destruida la presunción de no desvinculación, si se valoran conjuntamente las circunstancias que concurren en el expediente, a saber, el despido en el marco de un expediente de regulación de empleo basado en causas objetivas económicas y de producción (n.º 676/2012, aprobado por la Consellería de Trabajo el 27-11-2012); la contratación según pacto con el comité de empresa, de 20-09-2013, por el que la empresa asume 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; el objetivo de incrementar la producción hasta las 400 toneladas/mes lo que supone un incremento del 25 % respecto de la producción normal de la fábrica; y la duración de la nueva contratación (dos meses y 14 días).

El Director recurrente se muestra disconforme con la conclusión del TEAR. Así, afirma que "Tal y como indica el TEAR en su resolución, en los acuerdos del ERE que afectó al obligado tributario, celebrados entre la empresa y los sindicatos, ésta se comprometió a volver a contratar a los trabajadores que habían perdido su empleo en el caso de que se incrementara la producción en el futuro, como finalmente ocurrió", considerando que "este hecho supone un claro incumplimiento del requisito de desvinculación real efectiva del trabajador con la empresa previsto en el artículo 1 del RIRPF para poder aplicar la exención". Añade más adelante que "el TEAR ha considerado que el hecho de que se trate de un contrato temporal, de que sea para una categoría laboral inferior y por un menor sueldo, y el hecho de que no exista mala fe, enervan la presunción del artículo 1 del RIRPF, y trasladan la carga de la prueba a la Administración. Este Centro Directivo no está de acuerdo con la conclusión alcanzada por el TEAR y considera que las circunstancias enunciadas no afectan a la presunción de no desvinculación". Trascendiendo el caso concreto termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio en los términos siguientes:

- 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.
- 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 LIRPF.

Por último, quien ostentó la condición de interesado en la reclamación ante el TEAR sostiene que el primer criterio que defiende el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT no resulta

controvertido, ya que dicho criterio es justamente la propia redacción del artículo 1 del RIRPF. En cuanto al segundo y tercer criterio cuya unificación pretende el Director, afirma que no pueden compartirse en tanto supondrían dejar sin efecto la presunción iuris tantum que regula el propio precepto, pues aunque existiera posterior contratación del trabajador al despido dentro de los tres años siguientes por la misma empresa o vinculada, el trabajador no podría acreditar que ha existido una efectiva desvinculación con la misma

TERCERO: Llegados a este punto se hace necesario examinar si procede la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá este recurso, que como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económicoadministrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

El Director recurrente solicita que se fije como criterio, en primer lugar, que "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". A este respecto, ha de señalarse que en ningún momento cuestiona el TEAR dicha afirmación que, por otra parte, se deduce sin dificultad de la propia literalidad del artículo 1 del RIRPF. El TEAR concluye simplemente que con la documentación obrante al expediente el trabajador ha acreditado la real efectiva desvinculación con la empresa destruyendo la presunción de no desvinculación en que se apoyó la Administración tributaria para denegar la exención.

En segundo lugar, pide el Director que se establezca como criterio que "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".

Este Tribunal Central se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la materia aquí examinada. En este sentido, en nuestra resolución de 11 de marzo de 2019 (RG 6918/2015 y acumulada 899/2016), tras transcribir los artículos 7.e) de la LIRPF y 1 del RIRPF, dijimos:

Así la norma, se exige la "efectiva desvinculación del trabajador de la empresa" para gozar de la exención del impuesto, y, siendo ésta una cuestión probatoria, la norma establece una presunción iuris tantum, que admitirá prueba en contrario, según la cual "Se presumirá 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", sin que la norma circunscriba el carácter o naturaleza de la relación, tanto pasada como futura, al referirse de manera genérica a la circunstancia que por el trabajador se "vuelva a prestar servicios".

Más adelante señalábamos que:

En el presente caso no resulta acreditado que se haya producido la "real efectiva desvinculación" de la empresa, en tanto con carácter previo a aquel cese como Consejero Delegado subsistían dos relaciones, la mercantil que ordenaba aquel cargo de Consejero Delegado y la laboral previa que estaba en suspenso, y, sin solución de continuidad, el contribuyente pasa a ostentar los cargos de Consejero y Presidente de la misma firma. En nada afecta que la anterior relación que se extingue por la que se percibe aquella indemnización de 741.191,32 euros cuya exención aquí se discute, fuera de carácter laboral y la posterior que mantiene el interesado con la firma lo sea de carácter mercantil, toda vez que, insistimos, el artículo 1 del Reglamento dispone que "el disfrute de la exención ... quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa", por lo que cualquier vinculación posterior -laboral o mercantil- que pudiera subsistir en aquel plazo de tres años, determinaría la no exención de la indemnización al IRPF.

Además, el hecho que las funciones ejercidas por el empleado antes y después de aquel cese sean distintas, en nada altera las anteriores conclusiones, puesto que si éstas no se hubieran alterado ni podría hablarse de un cese y nueva relación, sino de la misma relación, evidenciándose entonces el cese como una mera simulación negocial.

En nuestra resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016) indicábamos igualmente que "En este punto, debe indicarse que es criterio de la Dirección General de Tributos, y de este TEAC (Resolución 6918/2015, de 11 de marzo de 2019) que no hay desvinculación real y efectiva cuando se mantiene relación económica aunque ya no sea laboral y sea, por ejemplo, profesional".

Dijimos igualmente en la resolución de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016) "... la norma no circunscribe el carácter o naturaleza de la relación, tanto pasada como futura, toda vez que se refiere de manera genérica a la circunstancia que por el trabajador se "vuelva a prestar servicios", resultando por tanto indiferente que la nueva prestación de servicios se enmarque en una relación laboral, común o especial, o en una relación de carácter empresarial o profesional". Señalamos también en esta resolución que "A los efectos de discernir si existió "real y efectiva desvinculación de la empresa", no procede discutir sobre la identidad de los servicios prestados antes y después, sino precisamente si después del cese se "volvieron a prestar servicios" (unos u otros)....". De

esta resolución se infiere igualmente que en aquellos casos en que al tiempo del despido las partes ya han acordado la continuación en la prestación de servicios no se produce desvinculación efectiva y no se aplicará la exención.

Una vez recordada la doctrina de este Tribunal Central en relación al concepto jurídico indeterminado "desvinculación real efectiva" hemos de reseñar que tampoco el TEAR cuestiona el segundo criterio cuya unificación se nos solicita, a saber, que *"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"*. Téngase presente que el TEAR no señala que la presunción ha sido 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. El TEAR, tras considerar que la finalidad de la 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, concluye que la valoración conjunta de todas las circunstancias concurrentes -y no un simple hecho aislado, como que el nuevo contrato sea diferente al inicial- pone de manifiesto que la nueva contratación no responde a la mencionada finalidad defraudatoria. Y entre esas circunstancias se encuentra no sólo que el nuevo contrato sea temporal (nada dice el TEAR sobre la categoría inferior o el menor sueldo) sino también que el despido se haya hecho en el marco de un expediente de regulación de empleo basado en causas objetivas económicas y de producción y que la nueva contratación lo haya sido en el marco de un pacto de la compañía con el comité de empresa celebrado con posterioridad al despido para cubrir necesidades temporales de puntas de trabajo.

Así las cosas, y pese a ser perfectamente legítima la discrepancia del Director respecto de la valoración de la prueba efectuada por el TEAR, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el primero en dicho recurso y los criterios aplicados por el segundo en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce cuando los criterios considerados tales por el recurrente no son los sostenidos por el Tribunal Regional en su resolución. Esto es precisamente lo que sucede respecto de los dos primeros criterios cuya aprobación pretende el Director, razón por la cual debe declararse inadmisibles el presente recurso extraordinario de alzada en relación con ellos.

CUARTO: El tercer criterio cuya unificación solicita el Director es que "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 LIRPF".

Es cierto que para el TEAR la finalidad de "la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa" a que se refiere el artículo 1 del RIRPF 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. El TEAR infiere de la valoración conjunta de los documentos obrantes al expediente que la nueva contratación del obligado tributario no responde a esa finalidad

defraudatoria, por lo que considera acreditada la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa y destruida la presunción iuris tantum del artículo 1 del RIRPF.

Antes de acometer la cuestión concerniente a la finalidad que hay que atribuir a la condición de "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa" exigida por la normativa examinada para que la indemnización quede exenta, se ha de analizar la razón de ser de la propia exención regulada en el artículo 7.e) de la LIRPF.

A la finalidad de la exención regulada en el artículo 7.e) de la LIRPF ya se ha referido este Tribunal Central en ocasiones anteriores. Así, por ejemplo, en nuestra resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016) dijimos:

1.- Si, como viene reconociendo la jurisprudencia, en los casos de indemnización por cese de la relación laboral por mutuo acuerdo la renta se devenga en el momento del acuerdo y, por tanto, no hay período de generación, no hay ninguna progreividad artificial que corregir, por lo que la finalidad de esta rebaja de tributación solo puede ser una: **resulta evidente que el legislador ha querido favorecer a los que perciben una cantidad** (minorando la tributación de ésta en un 40%), **porque ven que se resuelve la relación laboral que venían manteniendo con su empleador -la pérdida del puesto de trabajo-**, y ello aunque la resolución de esa relación laboral haya sido de mutuo acuerdo, y aunque las rentas se hayan generado con ocasión de dicho acuerdo.

La razón por la que se atenúa la tributación de tal renta -lo percibido como indemnización por un cese de mutuo acuerdo, con independencia de su período de generación- parece clara: cualquier 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, un derecho que ciertamente no puede traspasar a otro, y que no forma parte de su patrimonio fiscal (el sujeto al I. s/ el Patrimonio), pero que él entiende que efectivamente tiene; 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 inmaterial.

Regulación y finalidad que no son precisamente recientes, pues la previsión que nos ocupa ya estaba, con una redacción prácticamente igual, en el art. 10.1.f del Reglamento del I.R.P.F. de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, (aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero), por tanto hace casi veinte años.

Es la misma finalidad que justifica la rebaja de tributación, por la vía de la exención, de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador decididos por el empleador; sólo que en éstas la bonificación se transforma en exención para la parte de la indemnización que no supere la establecida con carácter obligatorio en la legislación laboral (y actualmente 180.000 euros como tope exento absoluto); que actualmente contempla el art. 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., y que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, contemplaba también en su art. 7.e) hace casi veinte años. Normas cuyo "espíritu y finalidad" parecen también bastante evidentes.

También aludíamos a la finalidad de dicha exención en la resolución de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016) en los términos siguientes:

Además, adviértase 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**.(.....).

Por último, cabe citar lo que dispone la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2006 (rec. nº 213/2003) que, aunque referida a los antiguos artículos 7.e) de la Ley 40/1998. de 9 de diciembre y 1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, es plenamente predicable de la normativa aquí examinada:

La Sala considera que el precepto es lo suficientemente claro y preciso para no admitir distintas interpretaciones. Además 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, supuesto que nada tiene que ver con casos como el presente en que justo un mes después del cese definitivo en (.....), ya han firmado contratos de trabajo indefinidos con otra empresa (.....), en la que sin perjuicio de que las condiciones económicas, en algún caso concreto pudieran 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.

Respecto a la finalidad de la exigencia normativa de una real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa para que la indemnización quede exenta (y, por ende, de la presunción de que no se produce tal desvinculación cuando en el plazo de 3 años desde el despido vuelve a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada), la de prevención del fraude está ciertamente presente en múltiples pronunciamientos jurisdiccionales.

Así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias de 29 de mayo de 2018 (rec. nº 717/2017) se dice: "La presunción de que no concurre la desvinculación cuando en el plazo de tres años se vuelve a trabajar para la misma empleadora, trata de evitar el fraude que pudiera derivarse de trabajadores despedidos e indemnizados que beneficiándose de la exención tributaria vuelvan de nuevo a ser contratados por la empleadora que extinguía su contrato".

Por su parte, en las sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de septiembre de 2020 (rec. nº 731/2019), 22 de septiembre de 2020 (rec. nº 1152/2019) y 21 de octubre de 2020 (rec. nº 1191/2019) se indica que:

Pensemos que el art. 1 del Reglamento del IRPF configura un mecanismo antifraude frente a desvinculaciones simuladas que posibiliten, entre otros ahorros fiscales ilícitos, el disfrute impropio de la exención tributaria. Por ello no hay rastro del exceso reglamentario ex art. 31.1 de la CE que denuncia la parte recurrente, pues, aunque el art. 7 e) de la Ley 35/2006 no hubiera sido desarrollado reglamantariamente, la Administración estaría en situación de comprobar y

rechazar eventuales desvinculaciones simuladas. El mecanismo antifraude explica también que la carga de la prueba se desplace sobre el obligado tributario caso de que preste servicios para su anterior empresa dentro de los tres años contados desde despido. No obstante esta prestación de servicios, sería lícito el disfrute de la exención si llega a acreditar la "real y efectiva desvinculación" con su antigua empresa aunque no hubieran transcurrido los tres años mencionados.

Asimismo, el TSJ de Andalucía, en sentencias de 3 de mayo de 2019 (rec. nº 448/2018) y 21 de enero de 2020 (rec. nº 578/2018), afirma lo siguiente: "(...) tal y como vienen entendiendo nuestros Tribunales, 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".

Así las cosas, debemos responder a la pregunta de si la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada conlleva necesariamente la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la LIRPF o, con otras palabras, si para denegar la aplicación de la exención la no desvinculación del trabajador con la empresa, puesta de manifiesto por la nueva relación con ella o con otra vinculada, ha de obedecer siempre a una finalidad fraudulenta.

La respuesta a dicha pregunta pasa necesariamente por recordar que la finalidad de la exención, tal como se apuntó más arriba, es no menguar fiscalmente la indemnización percibida por aquellos trabajadores que sufren la pérdida forzosa del puesto de trabajo, esto es, la pérdida de ese derecho o activo inmaterial que les da una seguridad económica de presente y de futuro para ellos y para sus familias. Si tal pérdida no se da porque, pese al despido, no se produce una efectiva y real desvinculación del trabajador con la empresa, pierde su sentido el beneficio fiscal de la exención. Así lo dice expresamente la resolución de este Tribunal Central de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016) cuando señala:

Ahora bien, cuando aquella a aquella pérdida forzada del puesto de trabajo le sustituye (la norma dispone el plazo de 3 años), una nueva prestación de servicios con la misma empleadora, que le proporcionan al contribuyente nuevas rentas, carece de sentido invocar aquella exención para quien no ha sufrido la pérdida del puesto de trabajo sino su sustitución, mediata (3 años) o inmediata (como es el caso), por otro tipo de relación económica con la empleadora.

Así pues, debemos entender que la exención pierde su sentido cuando no existe una efectiva y real desvinculación del trabajador con la empresa. 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 de otra manera, en nuestra opinión, cuando el artículo 1 del RIRPF establece la presunción de no 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 aquélla, no concede necesariamente al hecho base determinante de su aplicación una finalidad fraudulenta, aunque tampoco la excluya. 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 aquél a volver a prestar sus servicios a la empresa. 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.

En este sentido se manifiesta la sentencia del TSJ de Cataluña, de 22 de noviembre de 2012 (rec. nº 1011/2009), relativa al artículo 1 del anterior Reglamento del IRPF (Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio), que señaló 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.

También cabe mencionar a este respecto la sentencia del TSJ de Asturias, de 21 de mayo de 2020 (rec. nº 292/2019), a cuyo tenor:

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 éste 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 mas 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 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).

En conclusión, 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 aquélla 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 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

acuerda

DECLARARLO INADMISIBLE en cuanto a los dos primeros criterios cuya unificación solicita y **ESTIMARLO** en cuanto al tercero, fijando el criterio siguiente:

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 aquélla 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 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).