



Roj: **SAN 1992/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:1992**

Id Cendoj: **28079230042020100243**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **22/07/2020**

Nº de Recurso: **252/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso:** 0000252 /2017

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 03504/2017

**Demandante:** REPSOL, S.A., REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., REPSOL BUTANO, S.A., REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., REPSOL PETRÓLEO, S.A., REPSOL TRADING, S.A., y REPSOL QUÍMICA, S.A.,

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

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

### **SENTENCIA Nº:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintidos de julio de dos mil veinte.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº **252/2017** que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional han promovido las entidades **REPSOL, S.A., REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., REPSOL BUTANO S.A., REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS S.A., REPSOL PETRÓLEO S.A., REPSOL TRADING S.A., y REPSOL QUÍMICA S.A.**, representado por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, frente a la resolución de 4 de abril de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), desestimatoria de las reclamaciones 3624/2013 y acumuladas, deducidas frente acuerdos de liquidación practicados a las entidades reclamantes, integrantes de grupo REPSOL, por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo personal, correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009.

Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por las recurrentes expresadas se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 16 de junio de 2017 contra la resolución antes mencionada, que fue admitido a trámite por decreto de fecha 21 de junio de 2017, y con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.-** Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 1 de diciembre de 2017, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando: << Se sirva admitir este escrito y la documentación que le acompaña y:

- Tenga por formalizada demanda en el recurso contencioso-administrativo nº 252/2017, interpuesto contra la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 que desestima las reclamaciones nº 3624/2013, 201/2014, 383/2014, 385/2014, 396/2014, 411/2014, 467/2014 y 468/2014 (acumuladas).

- De conformidad con el contenido de esta demanda, dicte sentencia en la que anule y deje sin efecto, por contraria a Derecho, la citada resolución del TEAC y, por tanto:

- Anule y deje sin efecto los siguientes acuerdos de liquidación, dictados en concepto de Retenciones de los períodos de mayo de 2007 a diciembre de 2009, y confirmados por la Resolución del TEAC impugnada:

- De conformidad con el contenido de esta demanda, dicte sentencia en la que anule y deje sin efecto, por contraria a Derecho, la citada resolución del TEAC y, por tanto:

- Anule y deje sin efecto los siguientes acuerdos de liquidación, dictados en concepto de Retenciones de los períodos de mayo de 2007 a diciembre de 2009, y confirmados por la Resolución del TEAC impugnada:

- Anule y deje sin efecto los siguientes acuerdos de imposición de sanción, derivados de los anteriores acuerdos de liquidación y confirmados por la Resolución del TEAC impugnada:

Sociedad Fecha del acuerdo Clave de liquidación Cuantía total

liquidación (€)

REPSOL, S.A. 14 de mayo de 2013 A2895013026000470 7.555.575,85

R. EXPLORACIÓN, S.A. 23 de mayo de 2013 A2895013026000524 1.484.641,11

R. BUTANO, S.A. 10 de junio de 2013 A2895013026000777 603.517,76

R. COMERCIAL PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A. 27 de mayo de 2013 A2895013026000590 4.300.181,54

R. PETRÓLEO, S.A. 29 de mayo de 2013 A2895013026000667 2.240.458,33

R. TRADING, S.A. 31 de mayo de 2013 A2895013026000678 1.105.990,60

R. QUÍMICA, S.A. 7 de junio de 2013 A2895013026000766 2.803.201,33

- Anule y deje sin efecto los siguientes acuerdos de imposición de sanción, derivados de los anteriores acuerdos de liquidación y confirmados por la Resolución del TEAC impugnada:

Sociedad Fecha del acuerdo Número de Referencia Cuantía sanción

impuesta (€)

REPSOL, S.A. 2 de diciembre de 2013 76931015 3.751.280,44

R. EXPLORACIÓN, S.A. 2 de diciembre de 2013 76930884 601.329,19

R. BUTANO, S.A. 20 de diciembre de 2013 76936414 242.802,68

R. COMERCIAL PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A. 10 de diciembre de 2013 76936475 2.145.282,36

R. PETRÓLEO, S.A. 11 de diciembre de 2013 76936493 884.335,10

R. TRADING, S.A. 13 de diciembre de 2013 76936502 543.203,32

R. QUÍMICA, S.A. 12 de diciembre de 2013 76936484 1.165.785,11

>>.

**TERCERO.-** La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 30 de enero de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando se dicte sentencia en la que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por las demandantes con expresa condena en costas.



**CUARTO.-** Ad mitida y practicada la prueba propuesta por las partes, se presentaron escritos de conclusiones, tras lo cual se señaló para votación y fallo el día 15 de julio de 2020, fecha en que tuvo lugar.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Ignacio de la Cueva Aleu, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso se dirige frente la resolución de 4 de abril de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), desestimatoria de las reclamaciones 3624/2013 y acumuladas, deducidas frente acuerdos de liquidación practicados a las entidades reclamantes, integrantes de grupo REPSOL, por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo personal, correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009.

**SEGUNDO.-** En esencia la regularización contenida en la liquidación originariamente impugnada contiene dos ajustes diferentes:

a) El primero consiste en la calificación de la extinción de la relación laboral de determinados empleados como extinción de mutuo acuerdo y no como **despido**, de manera que las cantidades satisfechas a los trabajadores por este concepto no se podría beneficiar de la exención prevista en el art. 7.e) Ley 35/2006, del IRPF y, en consecuencia, debían haber sido objeto de retención.

Este ajuste dio lugar a la tramitación de un expediente sancionador que concluyó con la imposición de una sanción frente a la que igualmente se interpuso reclamación económico-administrativa, desestimada también en la resolución del TEAC que aquí directamente se recurre.

b) El segundo ajuste trae causa de considerar que los vehículos puestos a disposición de determinados empleados del grupo empresarial no están destinados a un uso mixto (laboral y particular), sino únicamente a su uso particular. De manera que la regularización consiste en imputar como retribución en especie la cesión de uso en su totalidad y, consecuentemente, sujeta a ingresos a cuenta por parte de la entidad.

**TERCERO.-** En relación con el primer ajuste sobre las indemnizaciones satisfechas por **despido** improcedente a determinados empleados, la Inspección, analizando los indicios concurrentes, llega a la conclusión de que se trata de resoluciones de mutuo acuerdo de la relación laboral. De ahí que no gozan de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006; ELLO sin perjuicio de la aplicación de la reducción del 40% prevista en la normativa del IRPF para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Consecuentemente con esta calificación, las mencionadas indemnizaciones deberían haber sido objeto de retención a cuenta, lo que las entidades no hicieron.

Para llegar a la conclusión de que hubo acuerdo extintivo y no **despido** improcedente, la Inspección primero y el TEAC después en su resolución desestimatoria, se basan en determinados indicios. Por el contrario las recurrentes consideran que los indicios manejados por la Inspección y el TEAC no son tales y que, en cualquier caso, de ellos no cabe extraer la inexistencia de un acuerdo extintivo de la relación laboral de acuerdo con la doctrina jurisprudencial sobre la prueba indiciaria, la cual que exige un enlace preciso y directo entre los indicios manejados y la consecuencia que de ellos se pretende extraer.

**CUARTO.-** La legalidad aplicable en los periodos a los que se refiere la regularización practicada es la siguiente:

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

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

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

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

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

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



a) Los rendimientos del trabajo..."

En cuanto a la exención pretendida por las entidades demandantes, se establece en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, que dispone:

*"Estarán exentas las siguientes rentas:*

*(...)*

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

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

Consecuencia de lo anterior es que para que entre en juego la exención, la extinción de la relación laboral debe ser impuesta al trabajador, no resultando amparadas por la exención las extinciones de relación laboral producto del acuerdo entre empresario y trabajador.

Por su parte, en el periodo al que la regularización se refiere, estaba vigente el conocido como "**despido** exprés", introducido en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores, por la reforma operada por la Ley 45/2002:

*"Artículo 56. **Despido** improcedente.*

*1. Cuando el **despido** sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador, con abono de los salarios de tramitación previstos en el párrafo b) de este apartado 1, o el abono de las siguientes percepciones económicas que deberán ser fijadas en aquélla:*

*a) Una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades.*

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

*2. En el supuesto de que la opción entre readmisión o indemnización correspondiera al empresario, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del **despido**, cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de éste.*

*Cuando el trabajador acepte la indemnización o cuando no la acepte y el **despido** sea declarado improcedente, la cantidad a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior quedará limitada a los salarios devengados desde la fecha del **despido** hasta la del depósito, salvo cuando el depósito se realice en las cuarenta y ocho horas siguientes al **despido**, en cuyo caso no se devengará cantidad alguna*

*A estos efectos, el reconocimiento de la improcedencia podrá ser realizado por el empresario desde la fecha del **despido** hasta la de la conciliación".*

La reforma del régimen del **despido** improcedente introducida por la citada Ley 45/2002 permite al empleador reconocer la improcedencia del **despido** poniendo a disposición del empleado la indemnización o consignándola en el juzgado en caso de que no la acepte, sin necesidad de acudir a una previa conciliación o a un posterior litigio, evitando así el pago de salarios de tramitación. Por lo tanto, en los períodos comprobados, para la calificación de un **despido** como improcedente no era estrictamente necesario acudir al acto de conciliación, previo a la reclamación ante la jurisdicción laboral, cuando la empresa reconocía la improcedencia del **despido** en los términos indicados.

**QUINTO.-** De scrito el marco normativo, sobre el que no se hace cuestión, el debate se contrae al aspecto fáctico, esto es, a si los indicios apreciados por la Inspección permiten tener por acreditado que la extinción de las relaciones laborales de determinados trabajadores fue producto de un acuerdo entre las partes o si, por el contrario, se trató de una decisión unilateral de la empresa, reconocida como improcedente.

Ciertamente los indicios considerados no tienen, por sí solos, la misma fuerza de convicción, sino que en muchas ocasiones hay unos más relevantes y otros que parecen complementarios, pero que dotan de



coherencia y solidez la valoración de los principales, siendo imprescindible atender al valor que les proporciona su apreciación global. De ahí que en este tipo de asuntos nuestro control se proyecta necesariamente sobre la corrección de la inferencia realizada. Con reiteración ha dicho el Tribunal Constitucional que "el control de la solidez de la inferencia puede llevarse a cabo tanto desde el canon de su lógica o coherencia, siendo irrazonable cuando los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como desde el de su suficiencia o carácter concluyente, excluyéndose la razonabilidad por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia (por todas, STC 116/2007, de 21 de mayo).

Consecuentemente con lo anterior, nos corresponde fiscalizar si la Administración ha considerado correctamente los indicios a partir de los cuales ha realizado su deducción y el análisis de racionalidad de esa deducción o inferencia.

Los indicios utilizados para llegar a la conclusión de que hubo un acuerdo extintivo y no un **despido** improcedente fueron los siguientes:

- La edad.
- La tramitación y formalización de los **despidos** de forma genérica y repetitiva.
- La cuantía de la indemnización entregada a los trabajadores, muy superior, en la mayoría de los casos, a la que correspondería legalmente según el Estatuto de los Trabajadores para el caso de **despidos** improcedentes, y en algunos casos inferior.
- En el **despido** de los directivos se alude a una reestructuración organizativa que no ha sido acreditada ante la Inspección.
- Inexistencia de motivación en el caso de los no directivos.
- Inexistencia de acuerdos ante el SMAC.
- En determinados casos, el importe se transfiere al empleado antes de que la empresa conozca si acepta o no el **despido** improcedente con la indemnización ofrecida.
- Percepción de importes correspondientes al Plan de Previsión de Directivos, cuando el reglamento que lo regula establece la pérdida del derecho a su percepción en caso de **despido**.

**SEXTO.-** Lo primero que ha de destacarse es que algunos de los indicios inicialmente manejados en las liquidaciones practicadas han sido luego descartados de forma expresa o tácita por el TEAC, y, desde luego, se revelan como carentes de significación cuando no apreciaciones directamente erróneas. Esta circunstancia es particularmente relevante a juicio de la Sala, por cuanto aquellos indicios acopian cierta carga psicológica a la convicción global a la que se llega en las liquidaciones. Difícilmente mensurable, pero cierta.

Nos referimos a que se incorpore como hecho significativo de la existencia de un acuerdo extintivo la circunstancia de que las partes no acudieran siquiera al Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación -SMAC-. Ya hemos reseñado que el régimen vigente del **despido** -el denominado **despido exprés**- no condicionaba el carácter improcedente del **despido** a que su reconocimiento tuviera lugar ante el SMAC o declarado jurisdiccionalmente. Se parte por ello de un presupuesto jurídico erróneo para acopiar un indicio que en realidad carece de toda significación.

En segundo lugar también se toma como indicio de la existencia de pacto extintivo que la indemnización aceptada fuese satisfecha con carácter previo al reconocimiento de la improcedencia del **despido** por las correspondientes entidades empleadoras, cuando lo cierto es que las indemnizaciones se pagaron con posterioridad a tal reconocimiento. Ello explica además el silencio de la resolución del TEAC sobre esa cuestión.

En tal sentido, la agilidad de tal pago se explica porque el art. 56 del ET enerva la obligación de pagar salarios de tramitación de un **despido** que se reconoce improcedente. Resulta coherente que quien reconoce que despide improcedentemente y, consecuentemente, ha de abonar determinada indemnización por esta causa, trate de minimizar el pago de salarios de tramitación exigibles hasta la reforma laboral de 2012.

**SÉPTIMO.-** Otro de los indicios tomados en consideración es lo estereotipado de las cartas de **despido** y la generalidad con la que están redactadas, lo cual sería expresivo, en el criterio de la Inspección, de una actuación empresarial preconcebida y planificada que no esperaba oposición a causa de un concierto previo entre empleador y empleado.

La Sala tampoco cree que a este dato pueda dársele otra relevancia que la de corroborar eventualmente una conclusión alcanzada a partir de otros. Por sí sola, la estandarización de las cartas de **despido** puede razonablemente obedecer a la existencia de procedimientos internos en el seno de una empresa de miles de trabajadores, tal como aducen las demandantes. Por otra parte la falta de solidez de los motivos aducidos



para el **despido** no tiene necesariamente que obedecer a que no fuese necesario construir sólidamente la causa del **despido** por estar previamente acordado. Bien podría obedecer a que, tomada la decisión de despedir a un trabajador de modo improcedente por inexistencia de causa, se pretendiese no provocar con la carta de **despido** (mediante la concreción de motivos ofensivos, hirientes o simplemente falsos) que el trabajador entablase un conflicto formalizado judicialmente que llevase consigo mayores costes de salarios de tramitación. O lo que es lo mismo, asumido el coste del **despido**, la empresa puede pretender con cartas de **despido** anodinas, no aumentar innecesariamente los costes. Pero es que además, durante la vigencia del denominado "**despido** expres", si el empleador tiene asumido previamente que el **despido** es improcedente, tiene en su mano evitar el coste de los salarios de tramitación reconociendo el carácter improcedente y depositando la indemnización - art. 56 ET entonces vigente-; de manera que el mayor o menor rigor en la formalización del **despido** tendría escasa incidencia. En definitiva, en un régimen de "**despido** libre retribuido" como el entonces vigente, las formalidades de la carta de **despido** que se asume improcedente, tendrían poca repercusión, por lo cual no es impensable que no se les prestase gran atención o que directamente fuera buscado un **despido** no causal.

Por lo demás, las demandantes ponen de manifiesto, sin contradicción al respecto, que estas mismas circunstancias concurrían en los 364 **despidos** de los cuales únicamente se han cuestionado por la Inspección los 154 objeto de regularización. Ello evidencia, a juicio de la Sala, la endeblez de este indicio.

Para finalizar con este aspecto, la Sala quiere enfatizar que no se decanta por ninguna de las hipótesis expuestas, pudiendo existir otras; sino que nos limitamos a constatar la escasa fuerza de convicción de este denominado indicio a reserva de que pudiera servir para dar una significación concreta a otro u otros indicios distintos, lo que no es el caso.

**OCTAVO.-** Los indicios que la Sala considera más determinantes a la hora de decidirse por considerar probado o no que existió un acuerdo extintivo son la edad de los trabajadores despedidos y las indemnizaciones abonadas por **despido** improcedente. Como veremos, estos dos indicios no pueden operar de espaldas uno de otro en la medida en que no siempre cabe atribuirles una fuerza de convicción autónoma.

Abordaremos primero lo referente a las indemnizaciones satisfechas, distinguiendo a tal efecto entre las que se abonaron al personal directivo y al no directivo, tal como se hace en el acuerdo de liquidación y en la demanda que lo combate.

A tal efecto hemos de atender a las razones que se ofrecen en el acuerdo de liquidación, bien entendido que no está vedado a éste remitirse a la propuesta de liquidación efectuada en el expediente, siempre que no pueda albergarse duda alguna acerca de que los razonamientos de la propuesta son asumidos como propios.

En tal sentido en la página 21 del acuerdo de liquidación de Repsol, luego de enumerar los indicios utilizados en la propuesta, se reseña que "en las páginas 71 a 75 del Acta A02 se detalla la regularización propuesta por la Inspección", y seguidamente se resumen las alegaciones formuladas. Es más adelante, al tratar cada una de las cuestiones que plantea el expediente, donde se contiene la fundamentación jurídica de la liquidación, aspectos estos a los que hemos de atender por ser los que sustentan el acto administrativo y no mera exposición de los antecedentes del expediente y de los términos en los que se plantea el debate ante la Inspección.

**NOVENO.-** El acuerdo de liquidación, que es el acto en el que se concreta la deuda y las razones en las que la Administración sustenta su decisión, se aborda el análisis de los indicios contemplados. Al enumerarlos incluye entre ellos "*la cuantía de la indemnización entregada a los trabajadores, muy superior, en la mayoría de los casos, a la que correspondería legalmente según el Estatuto de los Trabajadores para el caso de **despidos** improcedentes, y en algunos casos inferior*". Cuando seguidamente valora este indicio, el acuerdo deja constancia, por referencia a los cálculos efectuados en la propuesta, de que las indemnizaciones satisfechas superan las establecidas con carácter obligatorio para el **despido** improcedente.

Ahora bien, a continuación se distingue entre el personal no directivo y el que sí lo es. Se precisa que en los contratos de trabajo firmados con los directivos se prevén indemnizaciones por **despido** sustancialmente más favorables que las previstas con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. Aceptado este hecho dirige su argumentación a rebatir la coherencia de estos pactos incorporados a los contratos de directivos con la búsqueda del máximo beneficio empresarial a través de la mayor eficiencia posible de sus costes de funcionamiento. Considera además incoherente que estos pactos se suscriban con los directivos al inicio del 2008 cuando la empresa pretendía desde años antes una reestructuración del personal. Tal irracionalidad la centra en que "los nuevos contratos preveían el derecho a percibir las prestaciones del Plan de Previsión de Directivos en contra de lo expresamente previsto en el Reglamento del Plan", en el cual no se contemplaba el pago de importe alguno en los casos de **despido** de cualquier naturaleza. La existencia de este pacto individual incorporado en los contratos de todos los directivos el día 1 de enero de 2008, de forma simultánea a la aprobación del Reglamento del Plan de Previsión de Directivos que no prevé el pago en los casos de **despido**,



lo considera un indicio muy poderoso de la existencia de un acuerdo extintivo de la relación laboral y no de un **despido** improcedente.

**DÉCIMO.-** Ciertamente lo acabado de reseñar es el indicio más poderoso a favor de la tesis de la Administración. Ahora bien, es el punto de partida lo que la Sala no comparte. En la argumentación expuesta no queda claro si la mayor indemnización abonada en relación con lo previsto en la norma laboral se debe al cobro del Plan de Previsión de Directivos (PPD) pese a ser el **despido** improcedente, o a unas indemnizaciones superiores a las legales, pero pactadas en el propio contrato y distintas a las previstas PPD.

a) En este segundo caso, la indemnización abonada sería la contractualmente pactada con mucha anterioridad, aun cuando los contratos se hubieran renovado o adicionado en 2008 para incorporar la previsión de pago del PPD incluso en los supuestos de **despido** improcedente. Frente a lo que se razona en la liquidación, es un hecho notorio que determinadas empresas -especialmente las de gran tamaño- captan personal directivo precisamente por las condiciones contractualmente previstas, entre las que se encuentran la que han de abonar en los casos de cese en la empresa. De ahí que, en esta hipótesis, unas condiciones beneficiosas para el trabajador en los casos de **despido** que se hayan pactado originariamente o al menos con antelación suficiente, no constituyan un indicio de la existencia de un pacto extintivo cubierto por la apariencia de un **despido** disciplinario. Por lo demás, la afirmación de que este modo de proceder es contrario a la lógica empresarial del máximo beneficio es una afirmación apodíctica que nada añade, y que puede encontrar explicaciones razonables (por ejemplo, no es infrecuente que la captación de personal directivo requiera compensar la renuncia de derechos adquiridos por éste en un anterior empleo para los casos de cese involuntario), o ser, efectivamente, una decisión desacertada, pero que en nada incide en el régimen tributario de las indemnizaciones por **despido**.

b) Más entidad reviste la cuestión si el exceso indemnizatorio al que se refiere la liquidación como indiciario de un acuerdo extintivo de la relación laboral consiste en el pago del PPD por haber sido incorporado como pacto individual a los contratos de los directivos, precisamente porque el reglamento interno que regula el PPD no contempla el pago en los supuestos de **despido** (cualquiera que sea su modalidad) sino únicamente para los supuestos de jubilación, fallecimiento, incapacidad permanente, transferencia entre empresas del grupo o excedencia especial.

Sin embargo, la explicación ofrecida por las demandantes a la incorporación en 2008 a los contratos de directivos del derecho a percibir el PPD en los casos de **despido**, es plenamente coherente y atendible. Originariamente las demandantes dispusieron unas aportaciones a un fondo interno del grupo para abonar al directivo que abandonase la compañía un Premio de Permanencia que, con el designio de fidelizar al personal, retribuía la antigüedad en la empresa y compensaba un pacto de no concurrencia tras el cese. La reforma de la regulación del sector asegurador obligó a externalizar estas aportaciones empresariales a través de aportaciones a fondos de pensiones o de contratos de seguro colectivo. Esto último fue lo que hicieron las demandantes, que concertaron con una entidad un seguro colectivo que cubría los riesgos de muerte, discapacidad y jubilación, al que fue trasladado el fondo hasta entonces existente. Lógicamente, el directivo que abandonase la compañía dejaría de estar cubierto por la póliza colectiva según el reglamento del PPD, pero no podría dejar de reconocérsele su derecho al saldo del Premio de Permanencia devengado según su contrato, razón por la cual se instrumentó en los contratos individuales el derecho a su cobro en los supuestos de cese por causa no imputable al directivo, entre otros el **despido** improcedente.

Que las cosas eran así durante la vigencia del Premio de Permanencia lo acreditan las memorias de la compañía en las que con toda claridad se refleja el derecho de los trabajadores despedidos improcedentemente, memorias aportadas tras la contestación de la demanda para rebatir los hechos alegados en ésta.

Consecuentemente, en el cobro de este factor de la indemnización por **despido** no puede verse un indicio de pacto resolutorio de la relación laboral, sino el cumplimiento de una obligación existente antes de la novación de los contratos en 2008 e instrumentada a través de dicha novación por exigencias de respeto de las condiciones individuales tras la modificación del régimen legal del sector asegurador que afectaban a las ya mencionadas aportaciones empresariales. Por lo demás, el hecho de que la novación contractual afectase a la totalidad de la plantilla de directivos desdibuja la pretendida existencia de un aumento artificioso de la indemnización satisfecha sólo a algunos de los empleados a quienes la novación había afectado.

**UNDÉCIMO.-** En lo que atañe a las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores no directivos, el acuerdo de liquidación se limita a afirmar que sorprende el abono de cantidades superiores a las que obliga el Estatuto de los Trabajadores.

Tal como con acierto se afirma en la demanda, son múltiples las razones por las que la empresa puede decidir satisfacer una indemnización mayor, de manera que este dato aisladamente considerado no tiene un



significado unívoco. Así, puede pretender neutralizar el riesgo de un proceso judicial en el que el **despido** pudiera ser declarado nulo (no improcedente) con obligación de pagar salarios de tramitación e indemnización de daños y perjuicios (en la demanda se reseña un supuesto en el que así le sucedió a una de las demandantes en este entorno); a evitar el daño reputacional motivado por una excesiva conflictividad laboral de la empresa, etc.

Y por la misma razón puede explicarse que los trabajadores no acudan a la jurisdicción, toda vez que el régimen del **despido** exprés entonces existente ya proporcionaba las indemnizaciones propias del **despido** improcedente y el acceso a prestaciones por desempleo, mientras que las expectativas de obtener judicialmente la declaración de nulidad del **despido** son verdaderamente más remotas.

Con todo, la Sala acepta que el pago de una indemnización superior a la legamente exigible es un indicio con fuerza de convicción. Lo que ocurre es que en el presente supuesto no va acompañado de otros que inclinen a la Sala a considerar acertada la conclusión obtenida en el acuerdo de liquidación como a continuación veremos.

**DUODÉCIMO.**- Hemos reaccionado en más de una ocasión frente a un modelo de razonamiento que aísla cada uno de los indicios considerados en la liquidación privándoles del sentido que les proporciona su consideración conjunta. Pero el efecto reflejo de esta doctrina es que ha de existir, expresarse (o ser evidente) y someterse a revisión jurisdiccional, el razonamiento que ligue los indicios haciendo coherente que a partir de ellos se concluya en el hecho a probar o hecho consecuencia: en nuestro caso la existencia de acuerdo extintivo.

En el supuesto ahora contemplado ya hemos afirmado la debilidad o escasa fuerza de convicción que atribuimos a los indicios reseñados, salvo a la edad de los trabajadores despedidos y a la cuantía de las indemnizaciones. Hemos razonado por qué la cuantía de las indemnizaciones, por sí sola, no tiene fuerza de convicción suficiente para concluir la existencia de un pacto extintivo voluntario entre empresa y trabajadores. Con respecto a la edad de los trabajadores despedidos, la Sala conviene con la Inspección en que puede ser un indicio de la existencia de un acuerdo extintivo y no ve incoherencia en que se tomen edades distintas dentro de un rango de edad que pueda calificarse de próximo a la jubilación.

Ahora bien, ni en la liquidación ni en el acuerdo del TEAC se expresa ligazón alguna entre la edad de los despedidos y las indemnizaciones satisfechas que evidencie la existencia de un acuerdo extintivo. La Sala ha enjuiciado ya números asuntos semejantes, y en ellos la Inspección enlazó el criterio de la edad, o lo que es lo mismo, la proximidad a la jubilación, con la concreta cuantía de la indemnización, de modo que la significación equívoca o al menos no concluyente de un indicio, cobra sentido mediante su combinación con otro; realizando incluso un análisis comparativo de las cantidades que el trabajador percibiría si continuase en activo y las que percibiría sumando la indemnización satisfecha y la prestación de desempleo hasta alcanzar la jubilación.

Nada de esto ha ocurrido aquí, de manera que la fuerza de convicción de los diferentes indicios no se conecta entre sí dotando de solidez a su consideración conjunta (en la forma reseñada u otra convincente), sino que operan "en el aire", dejando desnuda la inferencia de la conclusión a la que pretendidamente conducirían.

**DECIMOTERCERO.**- La estimación del recurso por lo anteriormente expuesto hace estéril el análisis de otros motivos de impugnación, tales como el relativo a la exigencia de llamar al procedimiento a algún trabajador de los despedidos o la quiebra de la confianza legítima, motivos todos ellos resueltos por el TEAC en forma que la Sala considera acertada.

**DECIMOCUARTO.**- De igual modo, la estimación del recurso en relación con el ajuste de las retenciones lleva consigo la anulación de las sanciones que toman como hechos sancionados la omisión de su práctica, lo que constituía el único hecho sancionado.

**DÉCIMOQUINTO.**- El segundo de los ajustes practicado se refiere a los ingresos a cuenta correspondientes a la retribución en especie que conlleva la cesión por las demandantes del uso de vehículos a determinado personal. Más en concreto a directivos expatriados, directivos locales y personal no directivo expatriado (pag. 42 de la liquidación a Repsol), y no únicamente al personal directivo como se aduce por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

El nexo común de la regularización consiste en que no se reconoce el uso del vehículo como medio de trabajo en ninguna proporción, siendo así que las demandantes formalizaron sus declaraciones considerando que el vehículo asignado por la empresa se destinaba en un 29% al uso privado del empleado y en un 71% al uso como instrumento de trabajo. Aun cuando el sistema utilizado por las demandantes para la imputación de renta en especie respecto de cada grupo de trabajadores es distinto, el elemento común del que se parte en la regularización es el de no reconocer ningún porcentaje de utilización como instrumento de trabajo de los vehículos asignados. La razón para ello estriba en que no se ha acreditado que los empleados hicieran uso del vehículo como medio de trabajo, por considerar insuficiente los medios de prueba aportados por las demandantes a tal efecto.



**DÉCIMOSEXTO.-** El artículo 42.1 de la Ley 36/2006, del IRPF establece que:

*«Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.»*

Por su parte el artículo 102 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece que la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el tipo que corresponda, a su valor determinado conforme a las reglas del artículo 43.1. de la Ley del Impuesto 35/2006, LIRPF, referido a rendimientos del trabajo en especie. En concreto, el artículo 43.1.1º.b) establece las siguientes reglas especiales de valoración cuando el objeto de la renta en especie sea un vehículo:

*"b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:*

*En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.*

*En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.*

*En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior".*

**DÉCMOSEPTIMO.-** En nuestra reciente SAN de 22 de enero de 2020 (rec. 534/2017) hemos recordado que esta Sección ha venido determinando el porcentaje de uso empresarial de los vehículos conforme al criterio de disponibilidad de los mismos; así, por ejemplo, la SAN de 1 de diciembre de 2010 (rec. 194/2009) y en las en ella citadas de 13 de febrero de 2.008 (rec. 134/06), y 12 de diciembre de 2.007 (rec. 48/05). Ciertamente que el art. 42.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, define la retribución en especie, en lo que ahora interesa, como la utilización de bienes para usos particulares. Ahora bien, tratándose de bienes cuyo uso no es incesante o continuo, la utilización del bien no puede restringirse a la circulación efectiva del vehículo, sino a la obtención de la utilidad que presta mediante su inmediata disponibilidad para usos privados. De manera que la decisión a adoptar en estos supuestos es eminentemente circunstancial, esto es, que dependerá de que en las circunstancias concretas de cada caso pueda acreditarse razonablemente la intensidad del uso del vehículo para fines laborales, reduciéndose así el tiempo de puesta a disposición para usos particulares gravado como retribución en especie. En tal sentido, en la indicada Sentencia se abordaba un supuesto en el que se distinguía el porcentaje de uso para fines particulares según se tratase de personal directivo o de empleados dedicados a las tareas comerciales.

Lo acabado de razonar no resulta contradicho por los que manifestáramos en la SAN de 13 de abril de 2009 (rec. 439/2006). Si se lee con detalle el supuesto analizado, observamos que la *ratio decidendi* de esta SAN consiste en que es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador cesionario del vehículo, reaccionándose en la SAN frente a una estimación del grado de uso para fines particulares que orillaba la condición de visitantes médicos de determinados trabajadores, ocupación que lleva consigo un elevado porcentaje de utilización del vehículo para atenciones profesionales, toda vez que tales empleados carecen de lugar fijo de trabajo en la sede de la compañía, consistiendo su trabajo en desplazarse a centros hospitalarios para la venta de los productos de la entidad recurrente.

**DÉCIMO OCTAVO.-** Así pues, si los empleados estaban autorizados para la utilización particular de los vehículos asignados, lo que está en cuestión es si los vehículos se usaron o no por los empleados a para el desarrollo de su actividad laboral, pues en la medida en que son usados como medio de trabajo disminuye el porcentaje de utilización particular que ha de ser imputada como retribución en especie y, consecuentemente, sujeta a la obligación de realizar pago a cuenta por las actoras. Ahora bien, es igualmente cierto que la prueba del uso empresarial del vehículo no ha de referirse a su efectivo uso, sino a su disponibilidad para tal fin según hemos ya dejado dicho con anterioridad.

En el presente caso, contrariamente a lo que ha entendido la Inspección, la Sala considera que las demandantes han realizado el esfuerzo probatorio que cabe exigir para acreditar el parcial uso laboral de los vehículos cedidos a los empleados objeto de regularización. La descripción de las funciones de los empleados a quienes se asignaba y la dispersión de los centros de trabajo son, entre los datos alegados por las actoras, elementos que la Sala considera razonablemente indicativos del uso laboral de los vehículos. Junto a ellas existen otras de común experiencia como el desplazamiento a labores comerciales (cualitativamente distintas de las que ordinariamente desempeña el personal exclusivamente empleado en ellas) o de imagen corporativa de las respectivas compañías de mayor o menor nivel de relevancia, las cuales hacen plausible que durante la



jornada laboral los vehículos asignados estuvieran a disposición del empleado para ser utilizados para su labor profesional y no exclusivamente privada.

Frente a ello no es razonable desacreditar tales argumentos con sarcasmos tales como que "[n]i siquiera tras un ingente e imaginativo esfuerzo es capaz esta Oficina Técnica de concebir el agotador trasiego de los directivos entre los innumerables establecimientos de la compañía; no parece que este constituya, cabalmente, el quehacer cotidiano de los directivos de REPSOL". (pág. 48 de la liquidación de Repsol). Del mismo modo que la utilización privada de un vehículo constituye retribución en especie cuando es puesto a disposición de su cesionario para su uso particular, sin exigir para ello su efectiva e incesante utilización, tampoco parece razonable que para acreditar su uso laboral el empleado que lo tiene asignado lo deba utilizar la totalidad de la jornada laboral, y mucho menos que se exija que acuda a los 723 centros de trabajo relacionados con la empresa (vid párrafo anterior de la liquidación). Bastará que el empleado tenga a su disposición el vehículo a fin de desarrollar su trabajo; que para su desarrollo preste utilidad el uso del vehículo; y que efectivamente lo use con este fin para considerar que la puesta a disposición del mismo durante la jornada de trabajo pueda considerarse razonablemente acreditada, sin exigir esfuerzos probatorios cercanos a la prueba diabólica.

Coincidimos con la Inspección en que ni la homogeneidad de los vehículos ni la especial dedicación que se exige a los beneficiarios de los vehículos son determinantes a estos efectos, pero sí los son los dos elementos a los que nos hemos referido.

**DÉCIMONOVENO.-** En lo que atañe a la relevancia de la actuación administrativa anterior y posterior a la regularización que ahora se enjuicia, no cabe descartar que tenga alguna significación, siquiera con un alcance menor que el postulado por las actoras aunque igualmente relevante. Nos referimos a que los precedentes administrativos no enervan la obligación de ajustarse a la legalidad en un supuesto posterior análogo en un marco en el que el principio de legalidad juega con toda intensidad y no estamos ante el ejercicio de potestades discrecionales. Otra cosa es su relevancia en el ámbito sancionador en la medida en que puede evidenciar ausencia de culpabilidad, cuestión que aquí no está en juego.

Ahora bien, en el presente caso no está en cuestión la aplicación divergente de normas jurídicas a unos hechos semejantes de ejercicios anteriores y posteriores al aquí contemplado (ámbito propio del juego del principio de legalidad), sino que nos encontramos con que la Administración tributaria ha alcanzado una conclusión fáctica distinta en diversas actuaciones tributarias -la utilización de vehículos como instrumento de trabajo en una proporción determinada- a partir de hechos semejantes atinentes al mismo grupo empresarial. Estamos pues en el terreno de los hechos y no en el de la aplicación del Derecho: la Administración no niega que quepa un uso mixto -laboral y privado- de los vehículos cedidos por la empresa, ni el tratamiento jurídico que de ello se derivaría, sino que afirma que en el presente caso no existió este uso compartido pese a que en ejercicios anteriores aceptó el uso mixto a partir de datos semejantes.

Reducida así la alegación de la parte a su aspecto fáctico no cabe enervarla aduciendo que la aplicación de la legalidad se impone, no cabe rechazar toda relevancia a que en ejercicios anteriores fuera objeto del procedimiento inspector también el uso mixto de los turismos y se descartara practicar regularización alguna al respecto; como tampoco que en ejercicios posteriores la Administración emitiera un acuerdo de valoración vinculante que admitiera el uso mixto de los vehículos, por más que las reglas de uso no fueran explícitas en el periodo comprobado y en cambio se hubieran formalizado de modo explícito al evacuar la consulta.

**VIGÉSIMO.-** Rechazado que no quepa negar la utilización de los vehículos para uso laboral, la cuestión se desplaza a la determinación de la proporción de uso particular de los mismos, lo que determinará su imputación como retribución en especie. A tal efecto, hemos de recordar que esta Sala ha aceptado el criterio de la jornada laboral como determinante del porcentaje de uso privado de los vehículos, de manera que la aceptación de un uso laboral del vehículo que se extienda más allá de la jornada laboral requiere una prueba cumplida al efecto, como ocurría con quienes desarrollan trabajos de agente comercial y similares con viajes continuos y prolongados en el tiempo, etc.

En el presente caso la Administración acepta que las jornadas de trabajo de los empleados a los que afecta la regularización (pág. 50 de la liquidación de Repsol) determinaría un uso privado del automóvil de un 72,61%, razón por la cual el recurso habrá de estimarse parcialmente en el sentido de limitar el pago a cuenta que debió efectuarse al correspondiente a una imputación del uso del automóvil de un 72.61 %.

**VIGÉSIMOPRIMERO.-** Co mo conclusión de todo lo expuesto se deriva la estimación parcial del recurso, anulando la resolución del TEAC y la liquidación originaria en cuanto al ajuste por retenciones de las cantidades satisfechas por **despido** improcedente, así como la subsiguiente resolución sancionadora.

Anular parcialmente estas resoluciones en cuanto a los pagos a cuenta liquidados por retribución en especie a causa de la cesión de uso de vehículos, la cual quedará limitada a un uso privado del 72,61 %.



**VIGÉSIMOSEGUNDO.**- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, no procede hacer imposición de cosas debido a la estimación parcial del recurso.

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

#### **FALLAMOS**

**ESTIMAMOS PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo **núm. 252/2017**, interpuesto por el Procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de **REPSOL, S.A., REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., REPSOL BUTANO, S.A., REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., REPSOL PETRÓLEO, S.A., REPSOL TRADING, S.A., y REPSOL QUÍMICA, S.A.**, contra la resolución de 4 de abril de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), desestimatoria de las reclamaciones 3624/2013 y acumuladas.

**ANULAMOS** dicha resolución y la liquidación de la que trae causa en los términos expresados en el último fundamento de derecho, así como la resolución sancionadora en su totalidad.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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