



Roj: **SAN 2275/2021 - ECLI:ES:AN:2021:2275**

Id Cendoj: **28079230022021100303**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/04/2021**

Nº de Recurso: **1007/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2275/2021,**
ATS 10114/2022

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001007 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05972/2017

Demandante: NORFIN HOLDER S.L.

Procurador: RAMÓN RODRÍGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintinueve de abril de dos mil veintiuno.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 1007/2017 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de NORFIN HOLDER S.L., contra la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017, R.G 4869/2014, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por virtud de la cual se desestimaba la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta por aquélla contra el Acuerdo de



liquidación de 29 de julio de 2014 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, practicado por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008 a 2010, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 23 de octubre de 2017, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión 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 9 de julio de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó solicitando la anulación de la resolución del TEAC y acuerdo de liquidación impugnado, y en su caso, el planteamiento de cuestión prejudicial.

TERCERO.-El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda, y tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó que previos los trámites que sean de aplicación, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.-Fijada la cuantía del procedimiento en 1.412.367,20 € y, admitidas las pruebas propuestas por la actora, se presentaron escritos de conclusiones por las partes, quedaron los autos pendientes de señalamiento; finalmente, se señaló para votación y fallo el día 14 de abril de 2021, en que efectivamente se deliberó y votó.

Es Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La entidad NORFIN HOLDER S.L. impugna en este recurso jurisdiccional la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017, R.G 4869/2014, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por virtud de la cual se desestimaba la reclamación económico-administrativa interpuesta por aquella contra el Acuerdo de liquidación de 29 de julio de 2014 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, practicado por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008 a 2010, resultando el importe de 1.412.367,20 euros.

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos que se deducen del expediente administrativo:

1º) El día 28 de febrero de 2013 se inician actuaciones inspectoras a la actora, como sociedad dominante del Grupo Fiscal 153/04, por el concepto y períodos reseñados (Impuesto de Sociedades 2008 a 2010), entre otros tributos. Además de ello se han llevado actuaciones de comprobación a las sociedades dependientes CENTROS COMERCIALES CARREFOUR S.A Y DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACIÓN S.A (DIA).

2º) En relación con el IS, y respecto de la actora, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron las siguientes actas:

-Acta con acuerdo NUM001 de 18.7.2013 (declaración de fraude de ley, reducción de gastos financieros y deducción de fondo de comercio, entre otros conceptos),

-A01 NUM002 , de 18.7.2013, por IS 2008 a 2011;

-Acta con acuerdo NUM003 de 26 de junio de 2.014, por IS 2008 a 2010,

-A01 NUM004 , de 26 de junio de 2.014, por IS, 2008 a 2010,

-A02 NUM005 , de la misma fecha, por IS, ejercicios de 2008 a 2010, y

- NUM006 , objeto del presente recurso, siendo el motivo de la regularización practicada las retribuciones percibidas por D. Francisco (Director de Servicios del Grupo DIA) y Don Gabino (Director Ejecutivo de España), quienes si bien comenzaron el desempeño de su actividad bajo una relación laboral común, fueron posteriormente designados administradores, considerándose personal de alta dirección.

Y para llevar a efecto tal calificación como personal de alta dirección, se analizan las funciones desempeñadas por esos trabajadores, los amplios poderes otorgados, su posición en el organigrama de la empresa y las retribuciones percibidas; además se tiene en cuenta que los Sres. Francisco y Gabino formaban parte del



Consejo de Administración de la entidad en el momento de su cese, considerándose que no concurría una relación laboral común compatible con dicho cargo.

Así y a la luz de esos indicios, se colige por la Inspección que la relación laboral pasó a ser de alta dirección a partir del 14 de julio de 2000 para el Sr. Francisco y a partir del 1 de enero de 2006 para el Sr. Gabino, produciéndose el cese de todos ellos con efectos de 31 de julio de 2010.

3º) El 29 de julio de 2014 se dicta el acuerdo de liquidación en el que se confirma la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 1.412.367,20 euros, de los que 1.201.452,46 corresponden a cuota y 210.914,74 euros a los intereses de demora.

4º) Contra el referido acuerdo interpuso en fecha 26.8.2014 la entidad interesada reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue tramitada con el número NUM000 y desestimada por la resolución de fecha 11.9.2017, siendo la misma objeto de impugnación en el actual proceso.

TERCERO.- El objeto de este recurso se refiere a la validez o no de la regularización como gastos deducibles de las retribuciones e indemnizaciones por despido, abonadas a los dos administradores indicados. Para ello deben examinarse estas cuestiones:

-Si son personal de alta dirección o existe una relación laboral común.

-Si las retribuciones e indemnizaciones como personal de alta dirección quedan absorbidas por las percibidas en concepto de administradores, conforme a lo que se denomina en el ámbito de la jurisdicción social como teoría del vínculo.

-Si esas retribuciones percibidas como administradores necesitaban de aprobación en Junta de accionistas conforme a lo indicado en los Estatutos, así como si se han producido gastos deducibles en correlación con los ingresos.

-Finalmente si procede el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ello no difiere, en gran medida, de lo que fue objeto de la vía económico-administrativa, en la que la actora ya expuso que los empleados en cuestión - sin que ello prejuzgue lo que finalmente se indique- estaban vinculados con la recurrente a través de una relación laboral ordinaria, toda vez que no ejercían facultades inherentes a la titularidad de la empresa, estando limitados sus poderes a unas áreas concretas de actividad y a determinados ámbitos territoriales, teniendo además dependencia de los órganos superiores dentro del organigrama empresarial.

Como se indicaba en la sentencia de esta Sala, Sección 4ª, de fecha 18.11.2020, recurso 429/2017, en la que se planteaba este mismo problema desde la perspectiva de las retenciones por rendimientos de trabajo conviene recordar que la actora, con carácter general, niega que los Sres. Maximino, Francisco y Gabino mantuviesen con DIA una relación laboral de alta dirección, considerándose así erróneas las afirmaciones de la Inspección luego confirmadas en la resolución del TEAC, en tanto no se satisfacen los tres requisitos para apreciar una relación de tal carácter; y así:

- En relación al requisito funcional, según la actora, las funciones de cada uno de tales trabajadores son muy concretas -financieras e informáticas, el Sr. Francisco; recursos humanos, expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional, el Sr. Gabino. Por tanto, aun cuando ocupan puestos relevantes en la compañía, sus funciones no afectaban a la íntegra actividad de la empresa o a aspectos trascendentales de la misma, pues se circunscribían a sus áreas concretas de actuación, funcionales o geográficas, lo que no permite configurar relaciones de carácter especial de alta dirección, tal y como lo viene sosteniendo el Tribunal Supremo desde la sentencia de 2 de febrero de 1987.

En lo que hace a la pertenencia de los señores Francisco y Gabino al Comité de Dirección, ello sólo pondría de manifiesto la existencia de un menor margen de autonomía y de responsabilidad, pues las decisiones más trascendentes en sus ámbitos no podían tomarlas directamente.

- Respecto al requisito jerárquico, se niega relevancia a que los cargos que desempeñaban cada uno de los tres trabajadores ocupasen un lugar destacado dentro del organigrama de la empresa por el hecho de que sólo tenían un superior jerárquico -el Director de Grupo DIA, interpuesto con el Consejo de Administración-, o porque de cada uno dependiesen a su vez una serie de puestos. Se considera que incluso estas circunstancias ponen de manifiesto que no se trata de altos directivos, ya que no pueden ejercer sus funciones con "autonomía y la plena responsabilidad", que en todo caso son de carácter técnico y financiero, muy alejadas de los objetivos generales de la empresa.



- En lo que hace al requisito objetivo, referido a la amplitud de poderes que ostentan los trabajadores mencionados, se cuestiona que el TEAC haya considerado irrelevante el uso efectuado de tales poderes o que existiesen otros trabajadores con similares facultades y cuya relación laboral ordinaria no se ha cuestionado. Por el contrario, este dato no es suficiente para cumplir el referido requisito, dado que no hay prueba que demuestre que tales poderes hayan sido efectivamente ejercitados, lo que constituye un requisito sine qua non. El propio Tribunal Supremo (Sala 4ª) lo señala en la sentencia de 18 de marzo 1991 (siguiendo lo ya dicho en otras anteriores de 7 de marzo de 1988 y 13 de noviembre de 1989), donde mantiene que " *lo sustancial es la extensión de las facultades reconocidas, aunque sea tácitamente, así como su efectivo y real ejercicio*".

Al respecto, se llama la atención del modus operandi del Consejo de Administración de DIA en cuanto al ejercicio de los poderes especiales, constando que en las reuniones se tomaban decisiones entre las que se apoderaba a varias personas para que, de forma solidaria o mancomunada, pudieran llevar a cabo las actuaciones pertinentes (firmar contratos, etc.), lo que pone de manifiesto que tales poderes especiales eran meramente instrumentales, sin que se haya acreditado que alguno de los trabajadores regularizados llegara a hacer uso de los mismos. Y en cuanto al poder general, se advierte que de ello por sí solo no cabe colegir la existencia de una relación laboral de alta dirección, en tanto las facultades que se otorgan son también comunes a otros trabajadores con relación laboral común.

b) También se alega por la actora que, no resulta de aplicación, en relación a los señores Francisco y Gabino, la teoría del vínculo a altos directivos, pues aunque eran miembros del Consejo de Administración no ostentaban funciones delegadas.

Se alude a este respecto a la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1990, en que se considera compatible la condición de dos trabajadores ordinarios o comunes que a la vez ocupaban las posiciones de Director de Explotación y Director Comercial; recordando la jurisprudencia que admite la posibilidad de coexistencia de las relaciones laborales comunes u ordinarias con la pertenencia de los trabajadores que las ostentan al Consejo de Administración de la entidad; de tal suerte que en la hipótesis de admitirse que los señores Francisco y Gabino tenían una relación laboral de alta dirección (a partir de los años 2000 y 2006), ello no significa que automáticamente dicha relación fuera absorbida por la relación mercantil como consecuencia de su pertenencia al Consejo de Administración.

Se advierte así que las sentencias que aplican la teoría del vínculo se refieren a consejeros ejecutivos que además reúnen la condición de director general, gerente o director gerente, lo que no ocurre en nuestro supuesto en que predomina la relación laboral.

Por último, se invoca la jurisprudencia comunitaria contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14), en la que se aplica la doctrina sentada en la sentencia de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09), consistente en considerar que los miembros del consejo de administración que no participan en el capital y que perciben un sueldo han de ser considerados trabajadores a efectos del Derecho de la Unión; solicitando a la Sala que si alberga dudas sobre este extremo eleve la correspondiente cuestión prejudicial al mencionado Tribunal.

Por su parte, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración demandada, se opone a la pretensión deducida en base a los propios fundamentos recogidos en la resolución del TEAC objeto de impugnación.

CUARTO.- La resolución a las dos primeras cuestiones -existencia de relación de alta dirección, compatibilidad entre retribuciones como relación laboral especial y como administrador- se recogen en la sentencia de 18.11.2020, recurso 429/2017, en la que se indicaba en el FJ 4º:

CUARTO.- Comenzaremos señalando, como viene haciendo esta Sala en los casos en que se plantea esta problemática, que la relación laboral especial de alta dirección se define en el artículo 1.dos del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, en los siguientes términos:

«Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad».

Interpretando este precepto, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha precisado la noción de alta dirección; ha establecido (SSTS, 4ª de 12 de septiembre de 2014 (rcud 1158/2013), 12 septiembre de 2014 (rcud 2591/2012) y 16 de marzo de 2015 (rcud 819/2014), entre otros principios que:

«a) Para que puede predicarse tal calificación han de ejercitarse poderes inherentes a la titularidad de la empresa que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas, con independencia de que



exista un acto formal de apoderamiento (SSTS/Social 6-marzo-1990 , 18-marzo-1991 , 17-junio-1993 - rcud 2003/1992); que el requisito de que el interesado ejercite poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa "implica, fundamentalmente, la capacidad de llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de tal empresa, y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros", así como que esos poderes han de afectar a "los "objetivos generales de la compañía», no pudiendo ser calificados como tales los que se refieran a facetas o sectores parciales de la actividad de éstas" (STS/Social 24-enero-1990). Así, en un supuesto relativo a un director-gerente de una multinacional se destaca, para atribuirle la condición de personal de alta dirección (STS/Social 13-noviembre-1991-recurso 882/1990), que "Así... resulta del expreso nombramiento del mismo como director-gerente de la sociedad por el Consejo de Administración... lo que comporta no una mera concesión formal del "nomen" sino una efectiva atribución de facultades de dirección así como del poder empresarial de decisión, de lo que son suficientemente indicativos la expresa referencia a su actividad gerencial y directiva en los documentos acompañados por ambas partes..., la constancia de su situación en la cúpula del organigrama de la sociedad demandada..., la alta retribución concedida..., y la propia definición que el actor realiza en la demanda de cuál fuere el objeto de la actividad que le fue encomendada al firmarse el contrato, consistente, según afirma, en "proceder al reflotamiento de la sociedad...", que no obsta a la conclusión expresada "el hecho de que determinadas facultades le hubieran sido atribuidas mancomunadamente con otros tres...: se trata, en definitiva, de facultades atinentes al ejercicio de "poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa" "y que "Resta señalar que la prescripción de que hayan de ejercitarse "con autonomía y plena responsabilidad" (art. 1.2 del precitado Real Decreto) no ha de entenderse como exigencia de exclusividad (es decir, como ejercicio y responsabilidad no compartidos), sino como expresión global y completa, y al mismo tiempo como correlato adecuado, del amplio ámbito de poder conferido".

b) Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas "además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad". Ello es así porque este contrato especial de trabajo se define en el art. 1.2 RD 1382/1985 , de un lado, por la inexistencia de subordinación en la prestación de servicios (autonomía y plena responsabilidad), y de otro lado por el ejercicio de los poderes que corresponden a decisiones estratégicas para el conjunto de la empresa y no para las distintas unidades que la componen (poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma); por lo que no se estará ante una relación especial de alta dirección cuando "Los poderes o facultades atribuidos al actor no alcanzan a los objetivos generales del conjunto empresarial, sino que se limitan al área funcional y territorial que le había sido encomendada". Entre otras, SSTS/Social 24-enero-1990 , 30-enero-1990 , 12- septiembre-1990 (administrador de un Parador de Turismo) , 2-enero-1991 y SSTS/IV 22-abril-1997 (rcud 3321/1996 director hotel en cadena hostelería) y 4- junio-1999 (rcud 1972/1998 director financiero grupo de empresas).

c) Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial propio de las de alta dirección, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma, y que "el alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicio de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a la legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común, ya que la calificación de alto cargo requiere la concurrencia de las circunstancias expuestas, en tanto que definitorios de tal condición, a tenor del repetidamente citado art. 2.1" (SSTS/Social 24-enero-1990 , 13-marzo-1990 , 12-septiembre- 1990 , STS/IV 4-junio-1999 -rcud 1972/1998).

d) No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad y que "lejos de afectar a los objetivos generales de la empresa..., se limitan al ámbito de un servicio técnico claramente instrumental respecto a la finalidad fundamental de ésta"- con la alta dirección que delimita el art. 1.2 RD 1382/1985 en relación con el art. 2.1.a) ET , "en concepto legal, que, en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores, no puede ser objeto de una interpretación extensiva" (SSTS/Social 24-enero-1990 , 13-marzo-1990 y 11-junio-1990 , STS/IV 4-junio-1999 cud 1972/1998).

e) Destacándose que "lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial" y que "para apreciar la



existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad. Y precisamente como consecuencia de estas consideraciones referentes a la delimitación del concepto de «alto cargo», es por lo que se ha proclamado que este especial concepto ha de ser de interpretación restrictiva y hay que entender, para precisarlo, al ejercicio de funciones de rectoría superior en el marco de la empresa" (SSTS/Social 24-enero-1990 y 2-enero-1991 , SSTS/IV 17- junio-1993 (rcu 2003/1992 y 4-junio-1999 (rcu 1972/1998) »).

QUINTO.-Cara a resolver las cuestiones suscitadas en el actual litigio, bueno será recoger los aspectos más importantes de las funciones desempeñadas por los trabajadores, los cuales fueron tenidos en cuenta por la Inspección en orden a regularizar el importe de sus retenciones tras calificar su relación como de alta dirección.

Se estimaba así que concurren los tres requisitos exigidos para poder apreciar una relación de ese carácter, y así:

a) En cuanto al requisito funcional, en el acuerdo de liquidación se indica que "las funciones desempeñadas por los directivos constituyen áreas esenciales de la actividad de la entidad, toda vez que

- el Sr. Francisco , en calidad de Director de Servicios del Grupo DIA, tenía asumidas funciones financieras y de informática en España y fuera de ella; desarrollaba las directrices, objetivos de las operaciones financieras del Grupo garantizando la aplicación y adecuación de las normas internas y legales, además de asegurar el correcto funcionamiento de las direcciones de servicios de la compañía (Organización y Sistemas Expansión, área Técnica).

Se describen asimismo las funciones que desempeña en el momento en que es nombrado miembro del Consejo de Administración, entre las que destaca la contribución en lo atinente al diseño del área de responsabilidad, al diseño y puesta en práctica del plan estratégico y planes de acción de la compañía, participar en el Comité de Dirección de DIA España coordinándose con las distintas áreas para la ejecución de los planes para el cumplimiento de los presupuestos y plan estratégico de la compañía, participar en reuniones del comité de dirección, dirigir las operaciones financieras, impulsar el proceso de reconversión a nuevos formatos, coordinar con el/los responsables funcional del grupo Carrefour los desarrollos políticas y acciones transversales al mismo.

- el Sr. Gabino , en calidad de Director Ejecutivo Operacional, tenía asumidas funciones en recursos humanos, expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional.

En cuanto a las funciones que desempeñaba con anterioridad a ser nombrado miembro del Consejo de Administración, eran entre otras: conseguir el cumplimiento del plan estratégico, los presupuestos y planes de acción del área de Operaciones de DIA España, participar cuando se le invite en el Comité Grupo DIA, contribuyendo en lo que atiene a su área de responsabilidad al diseño y puesta en práctica del plan estratégico y los planes de acción de la compañía, participar en el Comité de Dirección de DIA España coordinándose con las distintas áreas para la ejecución de los planes para el cumplimiento de los presupuestos y plan estratégico, presentar a aprobación y defender las acciones que sean necesarias no incluidas en los presupuestos y propias de su área de responsabilidad, definir objetivos particulares para cada uno de los responsables que dependen del director de operaciones y realizar el seguimiento de dichos objetivos, dirigir el comité de operaciones en España con el objetivo de coordinar las diferentes áreas en el cumplimiento y ejecución de los planes, establecer con la Dirección Corporativa de Recursos Humanos las políticas salariales, sindicales y laborales de DIA España.

- respecto al Sr. Maximino , sus funciones eran asegurar la ejecución en su área de una estrategia de crecimiento rentable basada en la consecución de los indicadores claves, controlar, mejorar y desarrollar en su área los modelos comerciales según las directrices recibidas, controlar la correcta ejecución de la política de RRHH y Organización en sus países de referencia, mantener relaciones externas con los referentes de los mercados de los países de su zona (representantes electos, asociaciones empresariales), controlar, gestionar y desarrollar el back office, el correcto desarrollo de los modelos de tienda y de la expansión, la correcta difusión interna de las estrategias, definir las estrategias y prioridades de las D. Ejecutivas, plantear las posibles líneas estratégicas relativas a sus responsabilidades al Director Ejecutivo del Grupo DIA, ello siempre en los países de su zona y prioridades en los países a su cargo, participar y defender en las reuniones del comité los planes estratégicos, participar en las reuniones de seguimiento en el comité de dirección, aprobar la incorporación de efectivos, coordinar con los responsables funcionales del grupo Carrefour acciones transversales.

Y bien, podrá ya verse que las funciones desempeñadas por los tres anteriores directivos, como así lo apreció la Inspección y confirmó el TEAC, son de carácter muy amplio, teniendo que ver con la actividad de la empresa en su conjunto o con aspectos transcendentales de la misma, siéndoles encomendadas decisiones de carácter estratégico que afectan al conjunto de la empresa. Destacamos ahora, entre las antes descritas de cada uno de los trabajadores, las siguientes: respecto al primero, "desarrolla las directrices, objetivos de las operaciones financieras del Grupo garantizando la aplicación y adecuación de las normas internas y legales, además de



asegurar el correcto funcionamiento de las direcciones de servicios de la compañía"; en cuanto al segundo, desarrolla la "expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional", el "diseño y puesta en práctica del plan estratégico y los planes de acción de la compañía", también le corresponde "definir objetivos particulares para cada uno de los responsables que dependen del director de operaciones y realizar el seguimiento de dichos objetivos"; y en cuanto al tercero, entre otras cosas le toca "definir las estrategias y prioridades de las D. Ejecutivas, plantear las posibles líneas estratégicas relativas a sus responsabilidades al Director Ejecutivo del Grupo DIA".

Estas razones hacen que la Sala mantenga el cumplimiento de este primer requisito para definir al personal de alta dirección.

b) En lo que hace al criterio jerárquico, se destaca por el TEAC que los tres trabajadores, según resulta del propio organigrama de la empresa, ejercen puestos muy destacados:

- el Sr. Francisco ejerce el cargo de Director de Servicios Grupo DIA, siendo sólo como superior jerárquico el Director de Grupo DIAM; de él dependen el Director SupilyCha", el Director de Expansión Grupo, el Director Técnico, el Director Financiero Internacional, el Director de Organización y Sistemas y el Director de Finandia (de esta empresa él es miembro del Consejo de Administración).

- El Sr. Gabino ejerce el puesto de Director Ejecutivo de Operaciones España, que igualmente tiene como superior jerárquico el Director de Grupo DIA y de él dependen el Director de Operaciones de España Sur, el Director de Operaciones de España Norte, el Director de Recursos Humanos España, el Director de Expansión España, el Director Logística España, el Director de Ventas España y el Director Franquicias España.

- el Sr. Maximino ejerce el cargo de Director ejecutivo Europa con el mismo superior jerárquico que los anteriores y de él dependen, a su vez, el Director Ejecutivo de Portugal, el Director Ejecutivo de Grecia, el Director Ejecutivo de Turquía y el Director de Franquicias del Grupo.

Así y a la vista de este organigrama empresarial, tampoco podrá dudarse de que la inserción de los tres trabajadores en la estructura jerárquica de la empresa acredita la existencia de relaciones de carácter especial.

c) Abundando en el criterio objetivo, destaca el TEAC que el estudio de las facultades de los directivos efectuado por la Inspección pone de manifiesto la amplitud de los poderes conferidos a los trabajadores en cuestión, los cuales permiten apreciar la existencia de un amplio margen de autonomía y responsabilidad, sin que resulte necesario, como quiere la reclamante, el estudio del detalle de su uso concreto, en tanto en sí mismos acreditan el tipo de la relación laboral de ese carácter, aunque también se hayan conferido poderes a otros trabajadores pero cuya relación de tipo laboral no ha sido cuestionada por la Inspección.

Señalar, por último, que se especifican de manera muy amplia las facultades que se confieren a los trabajadores indicados -que ahora no transcribimos por su extensión-. No obstante destacaremos en esta sentencia, con un simple ánimo ilustrativo, sólo algunas de ellas con el fin de demostrar la relevancia de tales facultades: "disponer de fondos junto con otro apoderado"; se otorgan "poder solidario para decidir operación..."; para "realizar transferencias sin límites..."; "otorgar en el grupo...cuantos actos o contratos sean necesarios o convenientes..."; "poderes específicos para la firma..."; "transferencias sin límite de cuantía..."; "renovación líneas de crédito..."; "suscripción de acciones de la filial griega..."; "poderes solidarios sobre todas las facultades relacionadas sin límite de cuantía ni duración...".

De manera más particular y en relación a los Sres. Francisco y Gabino, nótese que se les conceden en la Junta de 5 de noviembre de 2008 "poderes generales en la empresa, con el mismo alcance que el Director General del Grupo, sin límite de cuantía y duración".

SEXO.- La mercantil actora, como ha quedado expuesto en el extenso tercer fundamento jurídico de esta sentencia, viene en esencia a suscitar los mismos problemas que ya planteó en la vía económico administrativa, insistiendo en su argumento central consistente en que los tres empleados reiteradamente mencionados tenían una relación laboral ordinaria y no de carácter especial, toda vez que a su juicio nunca ejercieron facultades inherentes a la titularidad de la empresa, lo que tampoco habría probado la Administración, y negando, en definitiva, que concurran los tres requisitos exigidos para configurar una relación de alta dirección.

Ahora bien, lo explicado en el precedente fundamento jurídico permite afirmar sin especial dificultad que nos encontramos efectivamente ante una relación de ese carácter especial -incluso dos de ellos son integrantes del Consejo de Administración-; debiendo significarse, para salir al paso del grueso de las alegaciones de la actora, que no es cierto que las funciones de cada uno de los mencionados trabajadores se circunscribiesen a aspectos muy concretos o no muy relevantes para la sociedad, como queda demostrado con la descripción de tales funciones realizada, que evidentemente afectan a la actividad de la empresa en su conjunto o a aspectos transcendentales de la misma; lo que es así aunque puedan proyectarse en algunas parcelas determinadas, en



cualquier caso muy relevantes y coonestadas con aspectos de carácter general, en tanto como se ha visto les compete la adopción de decisiones estratégicas alcanzando a sus objetivos generales.

Tampoco cabe negar la existencia de un margen de autonomía, o la quiebra del elemento jerárquico, por el hecho de que tuvieran como superior jerárquico al Director de Grupo DIA, o respecto a los señores Francisco y Gabino integrantes del Consejo de Administración porque sus decisiones más trascendentes no se tomaran directamente sin someterlas al Comité de Dirección, ya que ello no obsta la existencia de una relación de alta dirección.

Al respecto, esta Sala ya ha señalado en SAN, 4ª de 8 de marzo de 2017 (rec. 242/2015), con referencia a la SAN, 4ª de 11 de octubre de 2016 (rec. 208/2015), que: «(...) ni el carácter mancomunado de los poderes otorgados en favor de la empleada de alta dirección ni el hecho de que no los tuviera para todas las empresas del grupo son excluyentes de un tipo de relación laboral que implique directamente al empleado en la gestión y gobierno de la empresa determinando el sentido de su marcha. Por otra parte, la dependencia de un empleado respecto de otros directivos de la propia empresa o del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral. En tal sentido, afirmábamos en nuestra SAN de 11 de octubre de 2016 (rec. 208/2015) que "En nada desvirtúa esta naturaleza el que el [empleado] tuviera que rendir cuentas ante otro superior o ante la matriz británica, como se dice en la demanda. Todo trabajador por cuenta ajena, y el de alta dirección lo es, debe responder ante el empresario, superior o Consejo de Administración que le nombra, seguir concretas instrucciones o cumplir determinados objetivos; la diferencia está en el grado de discrecionalidad, margen de actuación, capacidad de decisión y responsabilidad con la que se desempeña el cargo"»

Así las cosas, en atención a los indicios que detalladamente relaciona la Administración, la Sala comparte la conclusión de que las facultades y poderes conferidos son tan amplios que permiten calificar la relación que unía a los trabajadores con la recurrente como de alta dirección; sin que sea óbice que los poderes se limitasen a sus ámbitos concretos de actividad o territoriales, pues en todo caso ha de efectuarse una valoración conjunta de todos los indicios concurrentes para poder apreciar si se dan o no los tres elementos precisos para configurar una relación de ese carácter; debiendo así confirmarse en este punto la solución dada en la resolución del TEAC.

Concluimos, pues, que nos encontramos ante una relación especial de alta dirección, como así incluso se refleja en las propias cuentas anuales de la entidad; con la consecuencia de que la indemnización percibida por el despido por los tres trabajadores, en la parte proporcional correspondiente al periodo de desempeño de cargos de alta dirección o en dos de ellos como integrantes del Consejo de Administración de la Compañía, estaba sujeta y no exenta, toda vez que resultaba de aplicación el artículo 7.e) del Real Decreto Legislativo 3/2004, razón por la que la entidad recurrente debió practicar sobre las cantidades abonadas por tal concepto la retención correspondiente...

Y en el FJ 8º respecto de la aplicación de la teoría del vínculo añade la sentencia de 18.11.2020:

OCTAVO.- El último motivo de la demanda se refiere exclusivamente a la retención practicada a los señores Francisco y Gabino, miembros del Consejo de Administración, negándose la procedencia de aplicar la teoría del vínculo.

Mantiene la mercantil demandante que los trabajadores mencionados no ostentan verdaderamente funciones delegadas, por lo que les sería aplicable la reducción del 40% prevista en el artículo 18 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, ello siempre en la parte de la indemnización no exenta y al igual que se hizo con el Sr. Maximino. Justifica esta afirmación señalando que aquellos trabajadores, tras su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, continuaron realizando las mismas funciones que antes cuando estaban sujetos a un contrato laboral común -uno como Director de Producción y otro como Director Financiero-, cuyas funciones no son de ámbito general sino limitadas a sus correspondientes áreas de actuación, además de ser ejercidas en régimen de dependencia y ajeneidad, manteniendo después, tras ese nombramiento, sus respectivas relaciones laborales comunes.

En principio, conforme a la teoría del vínculo, la relación laboral especial no puede coexistir con la relación mercantil, en tanto ésta absorbe a la anterior, lo que a su vez impediría aplicar la exención y la reducción del 40%. Sin embargo, en el criterio de la parte demandante la coexistencia o compatibilidad de la citada relación laboral anterior junto a la de alta dirección no ha supuesto en nuestro caso que la primera haya quedado absorbida como consecuencia de la pertenencia al consejo de administración, lo que permitiría aplicar la reducción propugnada. Trata de amparar dicha coexistencia en el hecho de que esos dos trabajadores no ostentaban una posición especialmente preponderante -no son consejeros delegados o presidentes ejecutivos; tampoco directores generales, gerentes; y, en fin, no son administradores únicos, solidarios o mancomunados-, por lo que habría un predominio de la relación laboral común.



Pues bien, en relación a esta cuestión ha de significarse que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales ha sido reconocido en una jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13) -que recuerda lo dicho por otras, como la de 26 de diciembre 2007 (unificación de doctrina 652/06), 20 de noviembre de 2002 (unificación de doctrina 337/02), 16 de diciembre de 1991 (casación 810/90), 22 de diciembre de 1994 (casación 2889/93)-. Y en la misma se señala que es «función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil»; si bien admite que los miembros del órgano de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios, no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección».

También resultan ilustrativas, en este sentido, las sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas respectivamente en los recursos de casación para la unificación de doctrina números 1427/2010 y 1156/2009, a las que se hace referencia en la resolución del TEAC objeto de impugnación. Así, la de 2011 que se remite a la anterior, y en relación precisamente a la relación de un trabajador unido a la empresa por una relación especial de alta dirección que pasa a desempeñar un cargo societario como miembro del Consejo de Administración, se razona lo siguiente:

"Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (...) Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan la realización de cometidos inherentes a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores .

Teniendo siempre presente el anterior argumento, esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión que se plantea, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, de ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la sentencia recurrida y en el de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembros de consejo de administración les unía con las empresas demandadas; por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral".

Lo que se colige de esa jurisprudencia, en fin, es que el Tribunal Supremo admite la compatibilidad entre el desempeño simultáneo de los cargos de administrador con una relación laboral ordinaria, pero requiere que ésta tenga por objeto trabajos o funciones que puedan calificarse de "comunes u ordinarios" en los que sea clara la existencia de una relación de dependencia y que, a diferencia de las de "alta dirección", no se vean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador -teoría del vínculo, que excluye la dualidad de regímenes mercantil y laboral-, esto es, sólo en los casos de relaciones de trabajo en régimen de dependencia no calificables de alta dirección, sino comunes.

Volviendo al supuesto ahora enjuiciado, la descripción efectuada en precedentes fundamentos sobre las funciones desempeñadas por los Sres. Francisco y Gabino con anterioridad a su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, en comparación con las que seguían realizando después, están muy lejos de poder ser calificadas como meramente comunes u ordinarias, ya que pueden también encajar perfectamente en el elenco de las atribuciones propias de la alta dirección.

Además y como pone de manifiesto la propia demandante, adviértase que conforme aquella jurisprudencia la inclusión o exclusión de la relación laboral no se produce propiamente en atención al contenido de la actividad



desarrollada -que en algunos casos puede ser total o parcialmente coincidente-, sino en base a la naturaleza del vínculo; de tal suerte que si este vínculo consiste, por ejemplo, en una relación orgánica por integración en el órgano de administración de la empresa, la consecuencia es que la relación, al menos preponderante, será la de carácter mercantil y no la laboral. Esto es, la teoría del vínculo excluye la dualidad de los regímenes mercantil y laboral, y sólo cabe simultanear las condiciones de administrador y de trabajador común cuando se desempeñen labores "comunes" u "ordinarias", distintas de las de "alta dirección" y que no sean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador.

En este orden de cosas, repárese en el hecho de que la Administración, a los efectos de determinar la procedencia de aplicar o no la exención y/o reducción del impuesto, ha desglosado el periodo en que los trabajadores estuvieron sujetos a una relación laboral común del posterior en que fueron promocionados; particularmente, respecto a los dos trabajadores a los que se refiere este motivo, desde que fueron nombrados miembros del Consejo de Administración...

A lo expuesto en dicha sentencia, en línea con las de 22.6.2006, recurso 635/2003, o 15.10.2007, recurso 472/2004, de esta Sala, y basada en la inexistencia de un puesto superior en el organigrama, con la excepción del Director de Grupo; el elevado número de otros Directivos que reportan con los Directivos indicados, y el contenido de las funciones que desempeñan, cuyos argumentos hacemos nuestros, tan sólo añadiremos:

-Que el Sr. Francisco, es Consejero delegado de NORFIN HOLDER S.L, desde la reunión de 27.6.2005, que a su vez es Consejera-Delegada de DIA, asistiendo aquél al Consejo de Administración de DIA en representación de NORFIN HOLDER, por lo que es verdadero Consejero-Delegado.

-Que en todo caso, como se deduce de los Estatutos, art.13, en el Consejo de Administración, sus miembros adoptan sus decisiones, en función de las facultades de que se trate (folio 29 del acuerdo de liquidación), de forma singular o mancomunada, requiriendo la voluntad únicamente de otro administrador, de los 5 que lo integran. Este dato no es excluido por la Jurisdicción social para excluir la relación de alta dirección (STS de 24.5.2011, recurso 1427/2010, y 9.12.2009, recurso 1156/2009, o de 20.11.2002, 4.6.1999, 16.6.1998, y 13.11.1991, por todas), lo que les aproxima claramente a las funciones de un consejero delegado, con capacidad para vincular a dicho órgano social, el Consejo de Administración.

-El dictamen de los Profesores Lahera Forteza y López García de la Riva aportado por la actora tiene un contenido jurídico que no añade nada relevante a lo expuesto, por lo que ya ha sido debidamente examinado con lo anteriormente expuesto.

En este sentido, la Jurisprudencia de la Sala III del TS, siguiendo a la de lo Social, admite la aplicación de dicha teoría del vínculo, excluyendo, por tanto, la relación mercantil a la de alta dirección cuando se desarrollan las mismas funciones (STS de 13.11.2008, recursos 2578/2004 y 3991/2004, STS 22.12.2011, recurso 6688/2009, 28.12.2011, recurso 6232/2009, 9.5.2012, recurso 638/2008, o 26.9.2013, recurso 4808/2011. Igualmente, SAN de 26.7.2005, recurso 1250/2002).

Por último, en relación con el incumplimiento de lo indicado en los Estatutos, en el sentido de que no ha existido acuerdo de la Junta General de Accionistas que apruebe dicha retribución, y respecto a la alegación de la actora que en una sociedad de socio único no es exigible dicho requisito cuando tácitamente han venido siendo abonadas dichas retribuciones, esta alegación no puede prosperar, si se admite que según reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo de la Sala III, el cumplimiento de las formalidades mercantiles no es disponible (STS de 13.11.2008, antes citadas, STS de 17.5.2010, recurso 360/2005, y 17.10.2006, recurso 3846/2001; doctrina que ha de prevalecer sobre las invocadas por la actora de la Sala 1ª, de 17.12.2015, 18.6.2013 y de 19.12.2011, sobre el alcance de las sociedades de un socio único referidas a supuestos muy concretos distintos, obviamente, del de autos), pero que ha de ponerse en relación con el art.217 del TRLSC 1/2010 hoy vigente, tratándose de retribuciones abonadas pese al carácter gratuito del cargo de administrador recogido en el art.13 de los Estatutos. Por mucho que existiese un socio único en DIA, ello no libraba a la actora de la previsión de un acuerdo social específico por razones de seguridad jurídica, y sobre todo, frente a terceros, como la Hacienda Pública.

QUINTO.- Alega, por último, la actora que las retribuciones abonadas son deducibles, por tratarse de gastos que se hallan en correlación con los ingresos, contabilizados, y que se han venido satisfaciendo otros años, por lo que además, se vulnera la doctrina del respeto a los actos propios y el principio de confianza legítima (STS de 4.11.2013, recurso 3262/2012, 6.3.2014, recurso 2171/2012 y 8.6.2015, recurso 1307/2014) .

Lo cierto es que el incumplimiento de la normativa mercantil, art.217.2 del TRLSC, antes mencionada, en la redacción de aplicación al caso, conlleva que el gasto examinado no sea deducible por tratarse de una liberalidad (art.14.1.e del TRLIS), pese a su contabilización.



Y en cuanto a la vulneración de la doctrina del respeto a los actos propios, ha de decirse que el TC, en la sentencia de fecha 73/1988, de 21 de abril (Pte. Díez Picazo), se refería al distinto papel del respeto a los actos propios en el Derecho Privado y en el Derecho Público:

"Además de ello, hay que señalar que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos. Quiere ello decir que aunque tal doctrina puede ser aplicable a las relaciones jurídicas regidas por el Derecho administrativo y por el Derecho público en general, como ha venido reconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sólo puede serlo con las necesarias matizaciones, que no la desvíen de los principios rectores que constituyen su fundamento último, que son, como acabamos de recordar, la protección de la confianza y la protección de la buena fe. Deriva de ello el que si el juego de tales principios puede encontrar alguna conexión con la idea de seguridad jurídica, no tiene ninguna con el derecho de los ciudadanos a la igualdad ante la ley que consagra el art. 14 y queda, por consiguiente, fuera del ámbito del recurso de amparo, enderezado siempre a la preservación de los derechos fundamentales y de las libertades públicas..."

Y es así que dicha doctrina en el ámbito del Derecho Privado, con origen el Derecho Romano, respondía a la finalidad de proteger la buena fe (art.7.1 del CC), pero también de conocer la verdadera voluntad de las partes, sobre todo, en el ámbito de la Contratación (art.1282 del CC). Por el contrario, en el Derecho Público, Administrativo y Tributario, responde a la necesidad de proteger la confianza legítima, por lo que su alcance propio es el de la responsabilidad patrimonial así como el sancionador. Pero no tiene fuerza enervante del principio de legalidad, por impedirlo el art.18 de la LGT 58/2003, ni siquiera al socaire de la invocación del principio de seguridad jurídica, porque la primera exigencia de la seguridad jurídica es el cumplimiento estricto de la legalidad. Es por ello que la invocación de la doctrina de los actos propios queda enervada cuando se motiva el cambio de criterio establecido en actuaciones precedentes, siempre que tenga lugar una motivación suficiente y razonable que dé respuesta a actuaciones anteriores expresas o tácitas, pero concluyentes.

En la sentencia de fecha 12.2.2020, recurso 400/2015, indicábamos:

"TERCERO.- Expone la actora como primer motivo de impugnación la vulneración del principio de confianza legítima (art.3.1 de la LGT 58/2003) y de seguridad jurídica e interdicción de los actos propios en la medida en que existió una consulta vinculante planteada a la Dirección General de Tributos respondida en fecha 4 de octubre de 2.004 relativa a la operación objeto de fraude de ley, que resultó favorable.

En relación con el principio de confianza legítima se halla el de respeto a los actos propios (STS de 4.11.2013, recurso 3262/2012, 25.2.2010, recurso 1101/2005, o 25.10.2004, recurso 6804/1999, y SAN de 24.7.2012, recurso 284/2009). Este principio ha sido reconocido por el TJUE en sentencias como las de 16.5.1979, asunto 84/78, 5.5.1981, asunto 112/80 y 21.9.1983, asuntos, 205 a 215/82, y de 12.12.1985, asunto 133/84, acogidas por la del Tribunal Supremo de 25.2.2010, recurso 1101/205, 26.4.2012, recurso 252/2008, 4.11.2013, recurso 3626/2012, y 6.3.2014, recurso 2171/2012 entre otras. Y así expone la de 25.2.2010, en la que se indica:

"SÉPTIMO .- El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 ,13 de febrero de 1992 ,17 de febrero ,5 de junio ,28 de julio de 1997 ,10 de mayo,13 y 24 de julio de 1999 ,4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002, rec 9281/1996), consagrándose también en laLey 30/92, de 26 de noviembre tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo 2 , contiene la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002 :

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede



suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 rec. 7143/1995). Los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público. Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78 ; 5 de mayo de 1981, As 112/80 , 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable..."

En cualquier caso, su alcance no puede ser extralimitado por la parte recurrente, pues no puede afectar a la validez los actos tributarios, convirtiendo lo inválido en válido. Por consiguiente, su alcance ha de consistir, propiamente en lo que afecta a la responsabilidad patrimonial y al ámbito propiamente sancionador, como indicamos en la sentencia de 17.4.2019..."

Todo ello en línea con las STS de fecha 12.11.2014, recurso 1881/2012 y 4.11.2013, recurso 3262/2012, invocadas por el TEAC, así como en las del TS de 8.6.2015, recurso 1307/2014; 16.4.2013, recurso 2143/2010; 22.1.2013, recurso 470/2011, 19.6.2012, recurso 169/2009, y 8.2.2005, recurso 6567/1999, así como de esta Sala de fecha 24.9.2020, recurso 400/2017, y 13.3.2020, recurso 239/2016.

En cuanto a la cuestión relativa a la procedencia o no del planteamiento de la cuestión prejudicial ya se rechazó en el FJ 9º de dicha sentencia de la Sección 4ª, teniendo en cuenta que no cabe hablar de vulneración de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14), cuya doctrina consiste básicamente en considerar que los miembros del consejo de administración que perciben un sueldo consecuencia de la existencia de una relación laboral deben ser considerados trabajadores a efectos del Derecho de la Unión, lo cierto es que ello no responde al supuesto de autos, en que los especiales datos concurrentes a los que hemos hecho referencia -posición en organigrama del grupo funciones desempeñadas, papel desempeñado en el Consejo de Administración, entre otros, en los dos directivos supone que se excluya dicha relación laboral común, no procediendo plantear cuestión prejudicial alguna al no haberse contravenido la doctrina de la citada sentencia del TJUE.

En consecuencia, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado, confirmándose la resolución del TEAC y el acuerdo de liquidación impugnados en autos.

SEXTO.- En lo que hace al pronunciamiento sobre las costas procesales, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, procede condenar en costas a la recurrente, al haber tenido lugar, una desestimación del recurso contencioso-administrativo.

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

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- **DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de NORFIN HOLDER S.L., contra la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual se confirma por ser conforme a derecho.



2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el 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 a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS