

# El Tribunal Supremo confirma la aplicación de la reducción por rendimiento irregular en el IRPF a las retribuciones e indemnizaciones que perciban los administradores



**Sergi Cebrián Burguete**  
Socio de Integrated Mobile Talent

**Alejandro Prieto Barla**  
Senior Manager de Integrated Mobile Talent

**María Teresa González Martínez**  
Socia de Procedimientos Tributarios EY

**Lucia Payá Anglada**  
Manager de Procedimientos Tributarios EY

El Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de julio de 2023 (RCA 2334/2021) confirma la aplicación de la reducción por rendimientos del trabajo irregulares prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros como consecuencia de su cese, determinando que la denominada “teoría del vínculo” es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF, vigente *ratione temporis*.

## Introducción

---

En la presente Alerta analizamos la reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de julio de 2023 (RCA 2334/2021), en la que se analiza la aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) a las retribuciones y/o indemnizaciones percibidas por altos directivos que a su vez son administradores con ocasión de su cese.

## Análisis de la sentencia del TS de 25 de julio de 2023

---

### Antecedentes del asunto

En el caso que nos ocupa la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) regulariza la situación tributaria de una entidad por el concepto de retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2009 a 2011, con motivo de la indemnización por cese satisfecha al personal de alta dirección.

La entidad objeto de la inspección sostiene la aplicación de la exención de la indemnización por cese laboral prevista en el artículo 7.e de la LIRPF, así como la reducción por rendimiento irregular prevista en el artículo 18 de la citada ley sobre la cuantía de la indemnización que excedía de la referida exención, percibida por tres trabajadores que iniciaron el desempeño de su actividad bajo una relación laboral común, posteriormente fueron promocionados a alta dirección, siendo dos de ellos administradores en el momento del cese.

La Administración tributaria se opuso a dicha postura amparándose en la teoría del vínculo, cuyos efectos a juicio de la Administración producen la imposibilidad de aplicar, por un lado, la referida exención y, por otro lado, la reducción por rendimiento irregular – entendemos que no aprecia la Administración período a lo largo del cual se ha generado el derecho a percibir dicha indemnización. De acuerdo con la jurisprudencia del propio TS, la teoría del vínculo admite la compatibilidad entre el desempeño simultáneo del cargo de administrador con el desarrollo de funciones amparadas bajo una relación laboral ordinaria, siempre y cuando ésta última tenga por objeto trabajos que se califiquen como comunes u ordinarios en los que exista una relación de dependencia y que, a diferencia de las de alta dirección, no se vean absorbidas por el desempeño de funciones que se correspondan con la condición de administrador.

En posterior instancia, la Audiencia Nacional reconoce la aplicabilidad de la exención a la indemnización correspondiente al periodo de tiempo que se corresponde con el cargo de alta dirección, toda vez que la normativa aplicable (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección) establece la obligatoriedad de abonar 7 días de salario por año de trabajo hasta 6 mensualidades. En este sentido se ha pronunciado, entre otras, la STS de 4 de septiembre de 2020, recurso de casación nº 3278/2019, según la cual, en casos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, hay derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, esa cantidad está exenta de tributación en el IRPF.

Sin embargo, rechaza el Tribunal el derecho a la reducción por rendimiento irregular con el argumento de que la relación laboral, común o de alta dirección, queda embebida o absorbida, por la relación mercantil en caso de administradores o miembros del Consejo de Administración. A juicio de la Audiencia Nacional, 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, lo que desde su punto de vista no sucede en el caso analizado.

En definitiva, el sentido desestimatorio del fallo de la Audiencia Nacional descansa de modo exclusivo, para negar la reducción por rendimiento irregular del art. 18.2 LIRPF a las cantidades satisfechas a los dos empleados, en la conocida como "teoría del vínculo", a la que le otorga un valor absoluto en el orden fiscal, de suerte que, por razón de esa teoría, es incompatible el ejercicio del cargo de administrador social o miembro del Consejo de Administración con la posibilidad de una relación laboral de alta dirección. Así, cuando la jurisprudencia social permite tal compatibilidad o doble vínculo, lo es sólo respecto de las relaciones laborales comunes u ordinarias, no las calificadas como de alta dirección.

## **Doctrina del Tribunal Supremo**

Contra sentencia de la Audiencia Nacional la entidad recurrente interpuso recurso de casación. El objeto del recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos en el precepto.

En la sentencia analizada, el TS rechaza de plano la valoración efectuada por el Tribunal de instancia y la Administración, toda vez que la teoría del vínculo no excluye en modo alguno la aplicación de la reducción regulada en el artículo 18.2 LIRPF.

A juicio del Tribunal, carece de sentido dejar fuera del alcance de dicha reducción la indemnización percibida por los miembros de consejos de administración habida cuenta de que ni la Ley ni el Reglamento del IRPF efectúan dicha exclusión. La única exclusión se limita a los rendimientos íntegros previstos en el art. 17.2.a) LIRPF, caracterizados en general porque se perciben en forma de renta periódica, por lo que a contrario sensu, el resto de rendimientos íntegros estarán incluidos en el ámbito de la reducción. La exclusión solo puede entenderse como localizada en los rendimientos allí recogidos, no los demás (*inclusio unius, exclusio alterius*).

El propio artículo 17 LIRPF define como rendimientos del trabajo no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria sino también, y entre otros, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración ex art. 17.2.e) LIRPF.

Por tanto, la reducción por rendimientos del trabajo irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF del 40% - hoy en día del 30%- resulta aplicable a la indemnización satisfecha con ocasión del cese de los consejeros siempre y cuando se cumpla el resto de los requisitos del precepto. A estos efectos, recordemos que, para aplicar dicha reducción, conforme su anterior redacción, resultaba imprescindible que el rendimiento íntegro percibido tuviera un periodo degeneración superior a dos años y que no se obtuviera de forma periódica o

recurrente. Si el rendimiento se cobraba de forma fraccionada, se debía tener en cuenta el número de años de fraccionamiento. Asimismo, se denegaba su aplicación cuando la prestación se percibía en forma de renta.

En definitiva, a la vista de los anteriores preceptos a juicio del Alto Tribunal se desprende nítidamente que no existe ninguna limitación que impida aplicar la reducción del 40% a las cantidades percibidas por consejeros de una entidad y que no se condiciona la aplicación de la reducción al carácter exclusivamente laboral de las relaciones del perceptor con la entidad pagadora (es más, se permite expresamente la aplicación de la reducción a los rendimientos del art. 17.2.e) LIRPF que, por definición, y conforme a la tesis de la propia Sala de instancia, son supuestos en los que existirá una relación mercantil del consejero con la entidad). A juicio de la Sección 2<sup>a</sup> “la literalidad de la norma, como se ha visto, no puede ser más clara”: todos los rendimientos del trabajo (entre los que se encuentran las retribuciones satisfechas a los consejeros o administradores de una entidad, por mandato expreso del art. 17.2.e) LIRPF) son susceptibles de reducirse en un 40%, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos por el art. 18.2 LIRPF, a saber: periodo de generación superior a dos años y no ser periódicos o recurrentes.

## **Consideraciones sobre las implicaciones de la doctrina del TS en el ámbito del IRPF**

---

La doctrina que fija el Tribunal Supremo pone coto a la práctica administrativa que cuestiona el acceso a ciertas reducciones y exenciones previstas en la LIRPF a las retribuciones percibidas por los miembros de los consejos de administración. El propio TEAC venía manteniendo este criterio, entre otras, en sus resoluciones RG 7014/2015, de 16 de enero de 2019 y RG 1471/2020 de 23 de noviembre de 2021. Para el TEAC en los casos en que la indemnización la percibe un contribuyente ligado a la entidad por un vínculo de carácter mercantil que absorbe la relación laboral especial de alta dirección, no cabe aplicar la reducción pretendida. En concreto, sostiene el TEAC que la indemnización controvertida no se encuentra vinculada a ningún periodo de generación superior a dos años, ya que nace ex novo en el momento del cese; se trata por tanto de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando a lo largo de los años.

Por el contrario, el Tribunal Supremo asume el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT) en su consulta vinculante V2785-16, de 21 de junio de 2016, donde admite la aplicabilidad de la reducción por rendimiento del trabajo irregular a un sistema retributivo diseñado para remunerar a consejeros.

Esta sentencia del TS sigue la senda garantista iniciada por la Sala en relación con el tratamiento tributario que debe darse en IRPF a las retribuciones e indemnizaciones satisfechas a administradores y/o altos directivos. En este sentido, vid. Sentencia de 20 de junio de 2022 (rec. núm. 3468/2020) en la que admite la aplicación de la exención del artículo 7 p) de la Ley 35/2006 a las remuneraciones percibidas por administradores y consejeros de una entidad residente en territorio español por las labores ejecutivas y de gestión efectuadas en desplazamientos al extranjero (vid. Alerta informativa de EY Abogados de Julio 2022 a la que nos remitimos), o la Sentencia de 4 de septiembre de 2020, recurso 3278/2019, en la que declara exenta la indemnización por desistimiento de los altos directivos.

En la actualidad, y con efectos desde 1 de enero de 2015, se exige que exista un periodo a lo largo del cual se haya generado el derecho a percibir la indemnización, siendo necesario que éste sea superior a 2 años, y, además, la retribución se debe imputar en único periodo impositivo. En el supuesto de que se fraccione el pago, el coeficiente resultante del número de años de fraccionamiento entre el número de años de generación del rendimiento deberá ser superior a dos. A su vez, la normativa limita la base sobre la que puede aplicarse la reducción en supuestos de desvinculación en función de las cantidades percibidas. Esta nueva redacción del artículo 18.2 de la LIRPF, aprobada por la Ley 26/2014, no consideramos que suponga un obstáculo para la aplicación de la reducción controvertida.

Por último, y como argumento *obiter dicta*, el Tribunal señala que de acuerdo con jurisprudencia consolidada del TJUE (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C229/14, 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09 y 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21), el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador. Se remite a estos efectos a lo establecido en su sentencia de 27 de junio de 2023, recurso 6442/2021 que fue objeto de una Alerta fiscal a la que nos remitimos. La Audiencia Nacional, al rechazar dicha jurisprudencia del TJUE citada, la infringe frontalmente, siendo claro que, de haber atendido a su contenido, el sentido del fallo podría haber sido distinto, pues habría situado la discusión en el marco de la deducibilidad de las retribuciones de trabajadores.

## Cómo EY puede ayudar

---

La determinación de la aplicabilidad de la reducción por rendimiento irregular en el ámbito del IRPF exige una planificación y análisis pormenorizado, debiéndose valorar las circunstancias personales de cada obligado tributario, así como la naturaleza del rendimiento percibido.

El criterio fijado por el TS puede representar una oportunidad para recuperar las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IRPF por parte de todos aquellos contribuyentes que hubiesen percibido indemnizaciones como consecuencia del cese de la relación mercantil, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 18.2 LIRPF. El procedimiento para rectificar las autoliquidaciones del IRPF ya presentadas puede iniciarse en cualquier momento, siempre y cuando el ejercicio afectado no esté prescrito.

Desde EY Abogados nos ponemos a su disposición para resolver cualquier duda que pueda tener al respecto, asesorarle y prestar apoyo a la hora de examinar las implicaciones fiscales derivadas de los rendimientos percibidos como consejero y/o administrador. Asimismo, un equipo transversal formado por profesionales del área de Procedimientos Tributarios y Movilidad Internacional estamos en las mejores condiciones para asistirle en materia de prueba a efectos de acreditar, soportar o reforzar el derecho a esta reducción con un enfoque preventivo ante un eventual procedimiento de comprobación o inspección por parte de la AEAT.

[¡Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

María Teresa González Martínez

[MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com](mailto:MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com)

Sergi Cebrián Burguete

[Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com](mailto:Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com)

Alejandro Prieto Barla

[Alejandro.PrietoBarla@es.ey.com](mailto:Alejandro.PrietoBarla@es.ey.com)

Lucia Payá Anglada

[Lucia.PayaAnglada@es.ey.com](mailto:Lucia.PayaAnglada@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ernst-&-young-espaa/)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ernstyoungspain/)