

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 601/2023 de 13 Jun. 2023, Rec. 1113/2022

Ponente: García Meléndez, Begoña

Ponente: García Meléndez, Begoña.

LA LEY 178381/2023

ECLI: ES:TSJCV:2023:3401

Casuismo relevante

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Exención. Indemnización por cese de la relación laboral. Regularización del ejercicio 2016 rechazando aplicar la exención del art. 7 e) primer párrafo de la LIRPF. El trabajador despedido vuelve, a juicio de la Inspección en 2017, a trabajar para el bufete empleador. Nulidad de la liquidación practicada. Existencia de desvinculación efectiva entre el trabajador y la empresa. El art. 1 del Reglamento del IRPF no contempla un efecto iuris et de iure ante toda nueva prestación de servicios a la anterior empresa, tampoco exige la carga de una prueba imposible sino la de la real y efectiva desvinculación laboral. En el caso, la naturaleza de los servicios encargados permita acreditar de forma suficiente el cese de la actividad laboral dependiente y por cuenta ajena del recurrente, y el inicio de una actividad como autónomo, estableciéndose por su cuenta y prestando sus servicios para diferentes mercantiles entre las que se encuentra de forma puntual una facturación a la antigua empleadora; de lo anterior se deduce su real y efectiva desvinculación.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana estima el recurso del obligado tributario contra Resolución TEAR desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación por el concepto IRPF, ejercicio 2016.

A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.

En Contra: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 3
PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001113/2022
N.I.G.: 46250-33-3-2022-0002171**

SENTENCIA Nº 601/23

Iltmos. Sres:

Presidente

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados

D^a MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLÓ

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a trece de junio de dos mil veintitrés.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1113/2022 interpuesto por D. Martin representado por la Procuradora D^a LAURA LUCENA HERRAEZ y asistido por el letrado D. ENRIQUE LUCAS DE LEYVA contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 21-6-2022 desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta frente a la liquidación por el concepto IRPF ejercicio 2016, cuantía 38.955'12 euros, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la que se estime el recurso y se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

TERCERO.- Que no acordándose el recibimiento del pleito a prueba y tras el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

CUARTO.- Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día trece de junio del año en curso, teniendo lugar el día designado.

QUINTO.- En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña Begoña García Meléndez quien expresa el parecer de la Sala.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 21-6-2022 desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta frente a la liquidación por el concepto IRPF ejercicio 2016, cuantía 38.955'12 euros y todo ello al rechazar aplicar la exención del [art. 7 e\)](#) primer párrafo de la [LIRPF](#) a la indemnización percibida por despido en 2016 al volver, en 2017, a ser contratado por la misma empresa.

SEGUNDO: La parte actora sustenta su impugnación en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

El recurrente se incorpora como abogado al despacho Uría Menendez en septiembre de 2004 siendo despedido de forma unilateral el 30-6-2016, y despido que es reconocido como improcedente por el propio despacho concediéndole una indemnización de 129.749'31 euros.

Una vez extinguida dicha relación laboral el recurrente se da de alta en el RETA como abogado independiente, centrándose así, el objeto del litigio en la acreditación de la efectiva desvinculación del recurrente de Uría Menéndez para que proceda la exención de la indemnización percibida por despido.

Y todo ello al considerar la administración, a la vista de la documentación aportada por el recurrente, que no ha quedado debidamente acreditada dicha desvinculación.

Sostiene el recurrente que la demandada ha obviado la numerosa documentación aportada por éste para acreditar la desvinculación, entre otros, la carta de despido, la copia del acto de conciliación en el que se reconoce la improcedencia del mismo, la publicación, en redes profesionales, del inicio del ejercicio de la profesión de abogado de forma independiente, la copia de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores así como el alta en el RETA, facturas emitidas en 2016 y 2017, informe de vida laboral, declaraciones de IRPF y correos remitidos tanto al colegio de abogados como a peritos y clientes informando de su nueva situación. dándose de alta en el RETA.

Que por ello rechaza la liquidación practicada al ser plenamente aplicable la exención del [art. 7 e\) de la LIRPF](#), correspondiendo, al recurrente, la carga de la prueba de la efectiva desvinculación y desvinculación que ha sido debidamente acreditada con la prueba aportada entre la que consta un certificado emitido por Uria Menéndez de 10-8-2020 reconociendo que tras el despido el recurrente ha sido contratado de manera esporádica y con carácter mercantil en los supuestos de las facturas emitidas 2/17, 3/17, 8/17 y 9/17, asuntos puntuales en los que se precisó la colaboración del recurrente como profesional independiente.

Y asuntos además en los que no había trabajado con anterioridad a su despido.

Destaca asimismo el modelo de carrera profesional instaurado en el despacho Uria Menéndez denominado "up or out" y, conforme al cual, si el empleado no es ascendido de categoría, en un plazo determinado, es despedido, tal y como ocurrió con el aquí demandante.

Tras el despido, reitera que se estableció como abogado independiente adquiriendo todos los medios necesarios para el ejercicio de su profesión, alquilando su propio despacho a principios de 2018 y ejerciendo, entre 2016 y 2017, su actividad desde casa.

Así, en 2016 emitió una sola factura al despacho PLLC Abogados SLP, y en 2017(1T), las facturas 1/17 y 4/17, a este mismo despacho, las 2/17 y 3/17 a Uría Menéndez, y la 5/2017 a Swan Patners SCPPI, de manera que las facturas emitidas por Uría Menéndez se refieren a encargos esporádicos y puntuales.

Y en el 2T, las 6/17 y 11/17 a PLLC, las 8/17 y 9/17 a Uría Menéndez, la 7/17 a una persona física y la 10/17 a Lucas de Leyva Abogados SLP, y todo ello sin que después de dicha fecha Uría Menéndez le haya vuelto a encomendar ningún otro asunto.

Que en definitiva, de los 31.516'36 euros facturados en 2017, solo 9.710 euros lo fueron a Uría Menéndez.

Asimismo alude al descenso de sus ingresos tras su despido lo que evidencia la realidad del despido, extremos éstos que pueden constatarse a través de las autoliquidaciones del IRPF presentadas.

Destaca también que, tras el despido, comenzó a prestar actividades distintas a la abogacía impartiendo clases en la Universidad Cardenal Herrera CEU con contrato laboral, a partir de 2017 prestando igualmente servicios, a partir de 2019 y hasta 2021 en el Tribunal arbitral del Colegio de abogados de Valencia, aportando indicios y medios de prueba suficiente para acreditar la real y absoluta desvinculación del despacho Uría Menéndez del que fue despedido en 2016.

Solicitando la íntegra estimación del recurso interpuesto.

TERCERO.- La Administración demandada se opone en los siguientes términos:

.-En primer lugar y sobre la exención de la indemnización percibida por despido señala que, en el presente supuesto el recurrente no ha enervado la presunción de su vinculación con el despacho de

abogados Uría Menéndez puesto que en los tres años siguientes, en concreto en 2017, recibió varios encargos profesionales por los que facturó un total de 9.710 euros.

Que además, el concepto facturado refleja diversas colaboraciones profesionales en procedimientos judiciales, siendo procedimientos ordinarios de 2016, e incluso, de 2015 que pudieron ser llevados inicialmente por el interesado antes de producirse el despido, siendo concretamente, los servicios prestados, la preparación y redacción de 6 contestaciones de demanda, asistencia profesional en audiencia previa y la colaboración profesional en 12 juicios, servicios todos ellos que reflejan la continuidad profesional del recurrente con dicho despacho profesional.

Y todo ello sin que la prueba aportada acredite dicha desvinculación de la empresa de la que había sido despedido resultando que, en 2017, la facturación de Uría Menéndez representa el 36% del total de la actividad desarrollada por el recurrente durante dicho ejercicio.

Siendo, el descenso del volumen de ingresos cuestiones ajenas a dicha desvinculación, solicitando la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO: Centrado en los anteriores términos, la regularización se practica en los siguientes términos:

- En relación con la exención de la tributación de la indemnización por despido percibida por el recurrente rechaza el acta de liquidación las alegaciones del recurrente sobre su efectiva desvinculación del despacho de abogados Uría Menéndez del que fue despedido en 2016 al considerar que la documentación aportada por el contribuyente no acredita la citada desvinculación efectiva.

El hecho de darse de alta en IAE, comprar sus medios para trabajar, percibir la prestación del desempleo, la modificación de sus datos de contacto etc, no justifican por si solos que la desvinculación se haya producido efectivamente.

Lo que si es un dato objetivo es que el interesado ha vuelto a prestar servicios para el despacho Uría Menéndez abogados, emitiendo hasta tres facturas por un importe total de 9.710 euros por diversas colaboraciones profesionales en juicios de procedimientos judiciales, siendo procedimientos ordinarios del año 2016, e incluso uno del 2015, tal y como se detalla en las facturas aportadas, que pudieron ser llevados inicialmente por el interesado con anterioridad a la fecha del despido..

QUINTO: La primera cuestión que procede abordar es la relativa a la exención de la indemnización por despido percibida por el recurrente el 30-1-2016.

En este sentido el art. 7 e)relativo a Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en relación con el art. 1 del RIRPF precepto en el que se dispone:

El disfrute de la exención prevista en el [artículo 7.e\) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el [artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#) .

Y todo ello, al haber constatado, que el recurrente, tras su despido de Uría Menéndez, en junio de 2016, donde constaba como trabajador asalariado, tramita su alta en el RETA como abogado en ejercicio percibiendo, en dicho ejercicio, una única factura del despacho PLLC por colaboración profesional en defensa letrada de IVACE, percibiendo, en 2017, un total de 4 facturas de Uría Menéndez por un total de 9.710 euros por preparación de la contestación a la demanda en un total de 6 procedimientos ordinarios que constan debidamente identificados en la factura 2/17, todos ellos de 2016, por los que percibe 3.180 euros, una segunda factura, la 3/17 por la asistencia profesional en una audiencia previa en un procedimiento también de 2016, una tercera factura, la

8/17 por un total de 3.396'19 euros por colaboración profesional en 4 procedimientos ordinarios, tres de ellos de 2016 y uno de ellos de 2015, y una cuarta y última factura de 3.398 euros, la 9/17, por su colaboración profesional en otros cuatro procedimientos ordinario de 2016.

Sostiene el recurrente que se ha producido una real desvinculación ya que las funciones desarrolladas son distintas, que se ha dado de alta en el RETA y se ha establecido por su cuenta, que sus ingresos han disminuido y que ha percibido rendimientos además de por los encargos facturados a Uría Menéndez, por asistencia profesional a otros despachos de abogados, sin que en ningún caso los servicios profesionales facturados a Uría Menéndez supongan una continuidad de la actividad laboral allí prestada.

El Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2006, aprobado por [RD 439/2007 de 30 de marzo](#), condiciona la referida exención a la real y efectiva desvinculación de la entidad o persona empleadora de la que se hubiese recibido la indemnización por razón de despido.

Así lo establece su art. 1, según el cual el disfrute de la exención "quedará condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos previstos en el [art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#) [...]".

El precepto reglamentario transcrito configura una presunción *iusuris tantum* que desplaza hacia el trabajador la carga de probar la real desvinculación de su antigua empresa empleadora en el caso de que vuelva a prestarle servicios.

La regla sobre la carga probatoria resulta congruente con que tratemos de un beneficio fiscal, de un derecho a favor del obligado tributario, y también con los criterios de facilidad y proximidad probatoria, pues normalmente estarán a su alcance los datos que acrediten la desvinculación si esta se dio. No hay que olvidar, por otro lado, que al obligado tributario le asiste un margen para la prueba y que, una vez aportada, corresponde al órgano judicial valorar el material probatorio obrante en el proceso.

Por lo demás, el art. 1 del Reglamento del IRPF configura un mecanismo antifraude frente a desvinculaciones simuladas que posibiliten, entre otros ahorros fiscales ilícitos, el disfrute impropio de la exención tributaria.

El mecanismo antifraude explica también que la carga de la prueba se desplace sobre el obligado tributario caso de que preste servicios para su anterior empresa dentro de los tres años contados desde despido.

No obstante esta prestación de servicios, sería lícito el disfrute de la exención si llega a acreditar la "real y efectiva desvinculación" con su antigua empresa aunque no hubieran transcurrido los tres años mencionados.

Asimismo, es pertinente traer a colación la Sentencia de la Sala de lo Contencioso, Sección 2, del [Tribunal Supremo, nº 276/2022, de 4 de marzo de 2022](#) que establece:

"TERCERO.- La distribución de la carga de la prueba.

Descartada la circunstancia de que el artículo 1 del Reglamento IRPF infrinja el principio de reserva de ley, resulta crucial despejar la distribución de la carga de la prueba que, a su vez, entendemos íntimamente relacionada con la categoría o, si se prefiere, la naturaleza de la desvinculación exigida -insistimos-, implícitamente por la ley, explícitamente por el reglamento.

Bajo el prisma del artículo 105.1 LGT, cabe concluir que los hechos constitutivos para disfrutar de la exención corresponde demostrarlos al contribuyente. Es decir, a estos efectos, resulta indiscutible que tendrá que justificar su despido o el cese en la empresa, así como la propia percepción de la indemnización correspondiente.

Por lo demás, en la medida que, conforme a lo expuesto con anterioridad, la desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención , ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso.

Avanzando sobre el particular, consideramos que dicha desvinculación , a los solos efectos de disfrutar de la exención , no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa.

Sin embargo, para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma. "

En línea con lo que se ha razonado en el anterior fundamento, el art. 1 del Reglamento del IRPF no contempla un efecto iuris et de iure ante toda nueva prestación de servicios a la anterior empresa, tampoco exige la carga de una prueba imposible sino la de la real y efectiva desvinculación laboral.

En este supuesto concreto y examinada la prueba practicada por el recurrente debemos concluir que ha quedado debidamente acreditada la desvinculación de la mercantil en la que venía prestando sus servicios y de la que fue despedido en 2016, y ello a pesar de las actuaciones facturadas a la misma, en 2017, sin que ello permita concluir, tal y como hace la Inspección, declarando la no desvinculación.

Que así consta que el recurrente, tras su despido, se establece como trabajador por cuenta propia, e igualmente consta que, junto con los servicios facturados a Uría Menéndez, se facturan igualmente servicios a otros despachos de abogados, sin que el hecho de que una parte de los ingresos percibidos en 2017 procedan de Uría Menéndez, en concreto 9.710 euros frente al total facturado que asciende a 31.516'36 euros, o la naturaleza de los servicios encargados permita acreditar la no desvinculación que se le imputa cuando consta el cese de la actividad laboral dependiente y por cuenta ajena del recurrente, y el inicio de una actividad como autónomo, estableciéndose por su cuenta y prestando sus servicios para diferentes mercantiles entre las que se encuentra, de forma puntual en 2016, Uría Menéndez facturados en 2017, de lo que se deduce la real y efectiva desvinculación con la empresa empleadora lo que conduce a la estimación del recurso interpuesto.

SEXTO: El [artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#), vigente al tiempo del presente procedimiento, establece que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, procediendo a imponer las mismas a la parte demandada limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por los honorarios de letrado y 334'48 euros por la minuta del Procurador.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso interpuesto por D. Martin representado por la Procuradora D^a LAURA LUCENA HERRAEZ y asistido por el letrado D. ENRIQUE LUCAS DE LEYVA contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 21-6-2022

desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta frente a la liquidación por el concepto IRPF ejercicio 2016, cuantía 38.955'12 euros, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO

Con expresa imposición de costas en los términos expresados en el FDº 6º de la presente resolución.-

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los [artículos 86 y siguientes de la LJCA](#), según redacción dada por la [disposición Adicional tercera](#). 1 de la [LO 7/2015, de 21 de julio](#), por la que se modifica la [LO 6/1985, del Poder Judicial](#).

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.

