

# RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS INDEMNIZACIONES POR CESE EN LA RELACIÓN LABORAL

Antonio López Díaz

Universidade de Santiago de Compostela

## **Resumen**

En el presente trabajo se estudian las consecuencias fiscales de las indemnizaciones abonadas por el empresario a los trabajadores con ocasión del cese de la relación laboral. Luego de un análisis de las cuestiones generales como los requisitos de la exención, la consideración como rendimientos irregulares, o la imputación temporal de las cantidades percibidas, se estudian las peculiaridades propias de cada uno de los supuestos de cese de la relación laboral en función de su carácter voluntario o no desde el punto de vista del trabajador.

**Palabras clave:** indemnizaciones, cese no voluntario de relación laboral, régimen tributario

## **Abstract**

In this paper the author studies the fiscal consequences of the compensations paid by the employer to the workers in the case of termination of employment. After an analysis of general issues such as the requirements for exemption, their consideration as irregular income, or the temporary imputation of the quantities received, the paper will tackle the peculiarities of every case of termination of employment, whether they are voluntary or not, from the point of view of the employee.

**Keywords:** compensations, end of labour relationship, fiscal provisions

## **1. Aspectos generales de la fiscalidad de las indemnizaciones por cese en la relación laboral**

### **1.1. Indemnizaciones exentas: su límite**

A la hora de analizar el régimen tributario de las indemnizaciones a percibir en los supuestos de cese en la relación laboral hay que atender a las circunstancias que concurren en dicha extinción. Así, podemos agrupar

los diversos supuestos de extinción del contrato de trabajo<sup>1</sup> en dos bloques que abarcarían, respectivamente, los supuestos de cese voluntario por decisión unilateral del trabajador, por un lado, -mutuo acuerdo o dimisión del trabajador- mientras que en el segundo se incluirían aquellos otros donde la causa del cese es ajena a la voluntad del trabajador, debiendo incluir dentro de este último grupo aquellos supuestos en los que, a pesar de que la voluntad del trabajador juega a la hora de optar por una u otra modalidad de prestación, el cese viene determinado por causas extrañas a su voluntad, -conurrencia de causas tecnológicas o económicas<sup>2</sup>, o incumplimientos contractuales por parte del empresario-.

El problema central va a consistir en determinar la exención o la tributación efectiva de las cantidades recibidas con motivo de la extinción de la relación laboral. Al respecto, el art. 7.e) de la Ley 35/2006, del IRPF (LIRPF) establece que está exenta «la indemnización por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa

---

<sup>1</sup> El artículo 49 del Estatuto de los Trabajadores considera como supuestos de extinción del contrato: 1.- Por mutuo acuerdo de las partes; 2.- Por las causas consignadas válidamente en el contrato salvo que las mismas constituyan abuso de derecho manifiesto por parte del empresario; 3.- Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato; 4.- Por dimisión del trabajador; 5.- Por muerte, gran invalidez o invalidez permanente total o absoluta del trabajador; 6.- Por jubilación del trabajador; 7.- Por muerte, jubilación o incapacidad del empresario; 8.- Por fuerza mayor que imposibilite definitivamente la prestación de trabajo; 9.- Por cesación de la industria, comercio o servicio de forma definitiva, fundada en causas tecnológicas o económicas, siempre que aquella haya sido debidamente autorizada; 10.- Por voluntad del trabajador fundamentada en un incumplimiento contractual del empresario; 11.- Por despido del trabajador; 12.- Por causas objetivas legalmente procedentes. Finalmente la ley orgánica 1/2004 ha añadido una nueva causa de extinción que sería por decisión de la trabajadora que se vea obligada a abandonar definitivamente su puesto de trabajo como consecuencia de ser víctima de violencia de género.

<sup>2</sup> Señala al respecto de forma absolutamente irrefutable el TS de Justicia del País Vasco en S. de 6 de junio de 1992 (J.T. 142), que «evidentemente, el argumento de la voluntariedad del cese para el trabajador afectado y la ausencia de unilateralidad en la decisión rescisoria del contrato, carece de todo fundamento en la medida en que, cualquiera que sea el grado de aceptación y de plasmación mediante pacto de las condiciones de ese cese de la relación de empleo, no se está en presencia de cosa distinta de lo que la doctrina laboralista ha calificado como de *despido por fuerza mayor impropia*, sometido a intervención administrativa «ex ante» mediante preceptiva e insoslayable autorización, y en modo alguno frente a la formalización de la terminación del contrato por mutuo disenso».

reguladora de la ejecución de sentencias, sin que puede considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato»<sup>3</sup>.

Se aprecia como el requisito general para la procedencia de la exención es que la extinción del contrato de trabajo no sea de mutuo acuerdo. Pensamos que el correcto entendimiento de esta cláusula exige diferenciar los dos aspectos sobre los que puede proyectarse el acuerdo de voluntades entre trabajador y empresario. Así, en un primer momento, la voluntad puede ser la causa determinante del cese en la relación laboral. Pero, al mismo tiempo, y en segundo lugar, el acuerdo de las partes puede determinar la cuantía de la indemnización a percibir por el trabajador que cesa. Lo que, a nuestro entender, no puede alterarse en ningún caso a través de pactos, es la cuantía máxima de la indemnización exenta de tributación, la cual dependerá de las circunstancias que concurran en la extinción de la relación laboral.

A nuestro entender, y a diferencia de lo que parece sostener GIL DEL CAMPO<sup>4</sup>, no significa que pierdan la exención aquellas cantidades fijadas al margen de procedimientos judiciales, sino que, siempre que, por las circunstancias que concurran en la extinción de la relación laboral, la normativa laboral determine una cierta indemnización obligatoria que resultará exenta, la indemnización que se pacte entre empleador y trabajador no perderá su condición de exenta, hasta el límite legal, aunque se determine al margen de la jurisdicción<sup>5</sup>, y fuese superior. Por tanto, en estos casos, sólo quedaría

---

<sup>3</sup> La redacción es prácticamente idéntica a la establecida con anterioridad en el art. 9 de la ley 18/91. La única diferencia, radica en que en la actual regulación ha desaparecido el adjetivo reglamentaria que acompañaba a la normativa de desarrollo del Estatuto.

<sup>4</sup> Señala que «Se excluyen de la exención las indemnizaciones satisfechas en virtud de Convenio colectivo, ordenanza laboral, contrato de trabajo o pacto extrajudicial. No obstante, no es necesaria sentencia firme judicial para la existencia de la exención, basta acuerdo entre las parte en el acto de conciliación ante el CMAC, cuando se produce como trámite previo y obligatorio al juicio de despido improcedente ante los Juzgados de lo Social». (Indemnizaciones..., cit., pág. 32).

<sup>5</sup> Señala al respecto el TS en Sentencia de 3 de mayo de 1989 (Ar. 3731), aunque lógicamente referido a la legislación de 1978, que «de esta forma, el límite máximo de las indemnizaciones laborales legalmente establecido opera, en estos casos, como frontera divisoria entre donde acaba la indemnización y donde comienza la liberalidad; es decir, que a los efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la indemnización (que por serlo no es renta) tanto si tiene su origen en la contienda entre las partes como en la autonomía de la voluntad de ellas, no puede rebasar el límite máximo que para los casos de cese o despido señala la legislación laboral, y, en la medida que lo exceda, deja de ser indemnización y se constituye en renta sometida al tributo». En esta misma línea seña el TSJ País Vasco, en su sentencia de 8 de junio de 1994 (JT 773) que «es decir, que en lo que el pacto queda excluido es en

sujeta y no exenta el importe de la indemnización que exceda de las cuantías obligatorias.

Tratándose de supuestos de ceso no voluntario, la exención se condiciona a dos condiciones de carácter general: En primer lugar, que la cuantía exenta es únicamente la fijada en la legislación laboral, entendiendo como tal el Estatuto de los Trabajadores, las normas reglamentarias que lo desarrollan, o la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. Por tanto no resultan amparadas por la exención las indemnizaciones que tengan su fundamento en leyes especiales<sup>6</sup>, convenios, etc., aún en el caso de que sean necesarias actuaciones procesales ante organismos como el Centro de Mediación, Arbitraje o Conciliación<sup>7</sup>.

En segundo lugar, queda claro que las indemnizaciones exentas de tributación son aquellas que no excedan de las cantidades fijadas como obligatorias en cada caso por la normativa laboral antes mencionada, sin que puedan considerarse como tales las establecidas por convenio colectivo<sup>8</sup>, ordenanza laboral, pacto o contrato.

---

su potencialidad de alterar la cuantía fiscalmente exenta, pero no se dice en modo y manera alguno que de existir pacto indemnizatorio desaparezca la exención reconocida y que la fijación haya de ser forzosamente administrativa o jurisdiccional.

- <sup>6</sup> En este sentido: CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 117, quien cita como ejemplo de éstas las de reconversión industrial. En el mismo sentido se pronuncia GIL DEL CAMPO («Indemnizaciones laborales y por daños físicas y psíquicos y otras prestaciones exentas en el IRPF», *Impuestos*, 9, 1995, pág. 32), quien, recogiendo la doctrina del TEAC (Res. de 21 de julio de 1993 *J.T.* 1235/93), entiende que no se puede considerar exenta la indemnización prevista para el cese de los Ministros del Tribunal de Cuentas. La indemnización establecida para el cese de los Ministros cuando se nombraron los consejeros, prevista en la D.T. 2ª de la L.O. 2/1982, fue desarrollada por el R.D. 2734/82, que contempló una indemnización hasta que cumplieran los 75 años de edad. Dicha indemnización, al no estar contemplada en la normativa laboral, pasa a estar sujeta y no exenta a partir de 1 de enero de 1992.
- <sup>7</sup> Como señala HERRERA MOLINA, (*Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Dtor. FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO, Colex, Madrid, 1993, pág. 92) la ley sale así al paso de una interpretación doctrinal de la antigua normativa que admitía la no sujeción de toda indemnización previamente pactada. Señala expresamente la DGT en su contestación de 20 de febrero de 1992 que «los excesos de indemnizaciones que, en su caso, se abonasen sobre los límites fijados en la legislación laboral -art. 56 Ley 8/80, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores- estarían sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se practicará conforme a lo establecido en el artículo 46 del R.D. 1841/91, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable desde el 1 de enero de 1992».
- <sup>8</sup> Como la ley 44/78 se refería a la legislación vigente, el TSJ. de Cataluña consideró que dentro de dicha legislación tenían cabida los convenios colectivos, por lo que también las

El no reconocimiento de la exención para las cantidades derivadas de pactos, conminaba a la necesaria judicialización del despido si se quería evitar la tributación del trabajador por la indemnización percibida. Para evitar ese efecto no deseado, y en el marco de la reforma del mercado de trabajo llevada a cabo por el RD-ley 5/2002, de 24 de mayo, orientada a la agilización del mercado, al reforzamiento de la seguridad en la extinción del contrato de trabajo y a evitar la incertidumbre sobre sus costes, la ley 45/2002 introdujo un nuevo párrafo en dicha letra, con efectos de 14 de diciembre de 2002, y que permanece en la ley 35/2006 que señala: "cuando se extinga un contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas".

De esta forma, aún en el caso de que se extinga el contrato sin llegar al acto de conciliación se mantiene la exención de la indemnización pactada con las siguientes condiciones:

- a) Con independencia de la indemnización que se pueda haber acordado, la exención se limitará a las cuantías que hubiesen correspondido para el caso de declaración de despido improcedente.
- b) No obstante lo anterior, si se trata de extinciones en el marco de sistemas colectivos de bajas incentivadas, la cuantía de la exención se limita a 20 días de salario por año con un máximo de doce mensualidades.
- c) Para que la exención resulte procedente no puede tratarse en ningún caso de cese voluntario. De ahí que el procedimiento que se debe llevar a cabo será, con carácter general, el siguiente: El empresario notifica al trabajador el despido y, posteriormente, con anterioridad a la conciliación, reconoce su carácter improcedente, optando por la indemnización<sup>9</sup>.

Otras cuestiones generales que se proyectan sobre la totalidad de las indemnizaciones se refieren a los elementos que van a ser tenidos en cuenta

---

indemnizaciones fijadas en los mismos escapaban de la tributación en el IRPF (S de 27 de noviembre de 1989, *Imp- 1990-2*, pág. 507).

<sup>9</sup> En este sentido Contestación de la DGT de 17-11-2003.

para su cuantificación y que son, fundamentalmente, los salarios y la antigüedad en la empresa. Por lo que se refiere al salario a tomar en consideración para el cálculo de las indemnizaciones abarcará como señala GIL DEL CAMPO<sup>10</sup>, el salario efectivamente percibido a la fecha del cese, con inclusión de todos los componentes salariales, incluso pagas extras, retribuciones en especie, participaciones en beneficios, etc.

Por su parte, el cómputo del tiempo de la relación laboral debe arrancar desde la entrada en la empresa, aunque el puesto desempeñado en el momento del cese fuese muy diferente del inicial. Como supuestos especialmente problemáticos en lo que se refiere al cómputo del tiempo trabajado a efectos del cálculo de la indemnización máxima nos encontramos con los supuestos de sucesión de empresa o de contratación en el seno de un grupo de empresas.

En el caso de la sucesión de empresas, cuando se produzca la subrogación de trabajadores prevista en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, se entiende que no se extingue la relación laboral anterior, sino que el nuevo empresario se subroga en los derechos y obligaciones del anterior. Por ello entiende el TS<sup>11</sup> que, a efectos del cálculo de la indemnización por despido o cese, debe tomarse en consideración el tiempo de trabajo efectivamente prestado a ambas empresas.

Cuando el empleador forma parte de un grupo de empresas y el trabajador ha prestado sus servicios en varias de las empresas del grupo es preciso determinar si, para calcular la indemnización exenta, se debe tomar en consideración el tiempo trabajado en la última empresa o la totalidad del tiempo de trabajo en empresas del grupo. A nuestro entender, y recogiendo los criterios jurisprudenciales y administrativos, debe afirmarse que la presencia del grupo de empresas no desvirtúa la regla de que el tiempo a considerar para el cálculo de la indemnización exenta debe ser el del trabajo prestado para el último empleador. Ahora bien, si por aplicación de los criterios laborales, se considerase que estamos ante un único empleador que es el grupo<sup>12</sup>,

<sup>10</sup> Vid. GIL DEL CAMPO, M.: «Indemnizaciones laborales...», cit., pág. 33.

<sup>11</sup> Sentencia de 16 de marzo de 1999. Contestación de la DGT de 25 de marzo de 2004 (784-2004).

<sup>12</sup> La idea de grupos de empresas en el ámbito laboral es confusa, ya que deriva no de la norma, sino de diversos pronunciamientos judiciales, que tampoco permiten su equiparación con la idea de grupa efectos de consolidación, ni siquiera con los supuestos de relaciones matriz-filial previstas en el Reglamento del IRPF a efectos de readmisión. Entiende GIL DEL CAMPO,

habría que tomar en consideración para el cálculo de la indemnización exenta la totalidad de los servicios prestados en las distintas empresas de ese único empleador<sup>13</sup>.

### **1.2. Las indemnizaciones no exentas como rendimientos del trabajo irregulares**

Dado que no en todos los casos ni la totalidad de las prestaciones resultan exentas, las indemnizaciones por despido o cese que resulten no exentas tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, considerándose como sueldos o salarios. Dichos rendimientos deben considerarse de carácter irregular y con un plazo de generación coincidente con la duración de la relación laboral.

Por tanto, cuando las indemnizaciones sean calculadas en función del tiempo previamente trabajado, o cuando se abonen en un único pago, y respondan a un plazo de generación superior a dos años tendrán la consideración de renta irregular, quedando sujetos al régimen propio de estos rendimientos, tanto en la tributación como para el cálculo de retenciones<sup>14</sup>, lo que se traduce en una reducción del 40 por 100<sup>15</sup>. Aunque el art. 10 del Reglamento, al enumerar los rendimientos que se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, menciona exclusivamente las cantidades satisfechas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, pensamos que la

---

a partir de dicha doctrina jurisprudencial, que se puede hablar de grupos de empresas a estos efectos cuando exista una dirección unitaria, cuando los trabajadores presten sus servicios de modo simultáneo e indiferenciado a varias sociedades del grupo, aunque formalmente estén adscritos sólo a una, coincidencia total o parcial de las personas con poderes de gestión, etc. («Indemnizaciones laborales...», cit., pág. 33)

<sup>13</sup> Contestación de la DGT de 7 de octubre de 2002 (1500-2002) 25 de marzo de 2004 (784-2004); 14 de octubre de 2005 (2065-2005). También Resolución del TEA foral de Vizcaya de 21 de enero de 2003

<sup>14</sup> Bajo la vigencia de la ley 18/91, dichas cantidades debían ser objeto de retención, únicamente en la parte de la indemnización que resulte de dividir el importe total por el número de años de generación (art. 46, 2, Regla 2ª del R.D. 1841/91.).

A partir del régimen establecido por la ley 40/98, para el cálculo de las retenciones se tiene en cuenta también el carácter irregular de tales rentas que se traduce en la reducción del 30 por 100, cuando el período de generación sea superior a 2 años (art. 78.3.a) del RD 214/1999). En la actualidad el porcentaje de reducción es del 40 % y se aplica también para determinar la base de la deducción (art. 83.3.a) del RD 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF).

<sup>15</sup> El porcentaje de reducción fue del 30 por ciento hasta el 31 de diciembre de 2002 y del 40 por ciento desde el 1 de enero de 2003, tras la redacción dada por la ley 46/2002.

omisión de las indemnizaciones en otros supuestos de resolución distintos del mutuo acuerdo, se debe a que las mismas resultan exentas hasta los límites legales. No obstante, como aquí nos estamos planteando, en la medida en que las indemnizaciones puedan resultar superiores a las exentas, deberán considerarse igualmente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Sin embargo, estos rendimientos perderán su consideración de rentas irregulares cuando se “perciban de forma periódica o recurrente”<sup>16</sup>. El actual Reglamento del IRPF señala a estos efectos que, “sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos”.<sup>17</sup>

Una especialidad de este último régimen lo constituyen las prestaciones recibidas de forma periódica con carácter temporal o vitalicio, de tal forma que se puede decir que la cantidad a percibir no depende tanto del pasado (el tiempo de relación laboral), sino del futuro (período de tiempo hasta la jubilación, o incluso durante toda la vida). Para estos casos, de acuerdo con una línea jurisprudencial mayoritaria, en la medida en que tales prestaciones tengan carácter periódico, no se beneficiarán de la reducción general del 40 por ciento prevista para los rendimientos de trabajo irregulares<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Así se desprende del artículo 18.2 de la LIRPF. Vid también Sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de marzo de 2006.; contestación de la DGT de 28 de abril de 2000 (1012-2000).

<sup>17</sup> Art. 11.2 del RIRPF. Este nuevo régimen, establecido en similares términos a partir de la ley 40/98, resulta más restrictivo que el previsto bajo la vigencia de la ley 18/91, cuando resultaba suficiente que dicho cociente fuese superior a uno, para que las cantidades fuesen tratadas como rendimientos irregulares. Con arreglo al régimen previsto en la ley 18/91, en el que el carácter irregular daba lugar a la anualización de las percepciones en función de los años generados, para perder la consideración de rendimientos irregulares se exigía que las cantidades se abonasen fraccionadamente y el número de fracciones fuese igual o superior al período tomado en consideración para su cuantificación (En este sentido se ha pronunciado la DGT en su contestación de 17 de julio de 1995 (T.F 70-71/96, pág. 15).

<sup>18</sup> Una amplia y precisa recopilación de las distintas opiniones doctrinales puede verse en la Sentencia del TSJ de Galicia de 19 de julio de 2005 donde se señala:  
“A la vista del tenor de dichos preceptos, ya se concluye que la renta pactada en aquel contrato de prejubilación, no se ajusta a las exigencias legales para ser considerada como renta irregular, pues, como bien indica la Abogacía del Estado, tiene la misma naturaleza que las rentas salariales, pues toma como presupuesto para su fijación el propio monto salarial, percibiéndose con carácter fijo todos los meses hasta el cumplimiento de los sesenta y cinco años, de suerte que al empleado prejubilado se le están garantizando unas

Todo este régimen tributario previsto con carácter general para las indemnizaciones se aplica igualmente cuando la misma no es satisfecha directamente por el empleador, sino que, para el pago de las indemnizaciones, el empleador contrata una operación de seguro. En estos casos, a efectos de su tributación cabe distinguir dos aspectos diferentes:

---

percepciones económicas ligeramente inferiores a las que percibiría de estar en situación de actividad.

Si bien es cierto que la cuestión analizada no fue pacífica en la jurisprudencia menor, son mayoritarios los fallos que abogan por la tesis del carácter regular de dichas rentas, pudiendo citar al efecto las sentencias del TSJ del País Vasco de 16 de febrero, 10 de mayo 2001 entre otras, que vienen a sostener que así como «en el caso del «pago único» éste es irregular respecto del complemento vitalicio mismo, que se toma en dicha lógica como rendimiento regular del beneficiario, por lo que la regularidad del ciclo de los complementos mensuales es la base y fundamento del tratamiento excepcional del pago alzado del capital y no, como el recurso pretende, una prueba de analogía entre ambas situaciones», comparando la situación del «trabajador en activo que percibiese de modo alzado y único los salarios de varios años», frente al que percibe «los mismos salarios, pagados mensualmente y con total periodicidad», que no podrían constituir renta irregular, «pues son precisamente el paradigma de lo contrario», de tal forma que «la absoluta regularidad y periodicidad sólo supone la integración en la base imponible de aquello que se devenga en cada período constante y uniforme y no existe razón alguna para aplicar dicho tratamiento».

En parecidos términos, la sentencia del TSJ de Castilla-León (Burgos), de fecha 7 de diciembre 2001, al afirmar que «partiendo de la indiscutida premisa de que el complemento de jubilación se percibe periódicamente, queda inmediatamente excluida la primera hipótesis -irregularidad en el tiempo-. Añade dicha sentencia: «...se trata realmente de un rendimiento obtenido regularmente en el tiempo cuya posible caracterización como «renta irregular» tendría que proceder de dos distintos factores. En primer lugar que su ciclo de producción fuese superior al año, pero el hecho de que se compense la pérdida de un derecho o la menor prestación pública de jubilación no supone en sí mismo que el rendimiento de que se trata se haya originado a lo largo de un período de tiempo superior al año ni a que se determine en su cuantía en función de haber prestado servicios durante más o menos años, sino que antes bien, todo apunta a que la determinación del mismo se atiene a la cuantía efectiva de la pensión en contraste con otra cuantía potencial, lo que derivará no de la prestación de trabajo durante varios años, sino del mero hecho de que la jubilación y el cese en la actividad se anticipen varios años respecto de la edad que da derecho a la plenitud de las prestaciones públicas. La compensación periódica así establecida con carácter inicialmente «vitalicio» pierde toda relación con la indemnización derivada del cese autorizado administrativamente de la relación laboral y su contenido económico deviene completamente ajeno a la duración en el tiempo de la vida laboral del empleado afectado y al fraccionamiento del mismo en un período limitado...Desde otro punto de vista, se observa que difícilmente puede confundirse un rendimiento regularmente obtenido pero con ciclo o cadencia superior al año, con un rendimiento regularmente obtenido con carácter vitalicio, pues precisamente ese carácter ininterrumpido en cuanto a la temporalidad mensual o anual e indefinida de la percepción es lo que le sitúa en las antípodas de la irregularidad, y borra absolutamente todos los rasgos de la figura prevista por el citado artículo al punto de que afirmar su carácter de rendimiento irregular aparecerá como simple voluntarismo».

Sostienen también esa tesis las sentencias del TSJ de Valencia de fecha 7 y 27 de abril de 2000 como también la sentencia de 2 de marzo de 2001 (del TSJ de Andalucía (Sevilla)).

- a) La prima satisfecha por el empresario para hacer frente al seguro contratado tiene la consideración de indemnización por despido o cese del trabajador, de tal forma que resultará exenta hasta el límite de las cuantías previstas en el Estatuto. El exceso sobre tales cantidades deberá imputarse al trabajador como retribución en especie (art. 42 LIRPF), pudiendo gozar de la reducción prevista para los rendimientos irregulares.<sup>19</sup>

---

Cierto es que alguna sentencia de TSJ mantiene la tesis contraria, como es el caso de la sentencia del TSJ de Castilla-León (Valladolid), de fecha 10 de febrero de 1998, la cual se remite a la conocida del Tribunal Supremo de 28 diciembre 1994, pero ha de advertirse que dicha sentencia del Alto Tribunal consideró como renta irregular la cantidad recibida en concepto de indemnización por jubilación anticipada percibida de una sola vez, no pronunciándose, porque no lo suscitaba el caso, sobre el supuesto de que la cantidad percibida lo fuera en forma de renta, y ya hemos visto que el propio Legislador de 1998 excluyó expresamente el carácter irregular de tales percepciones, prescripción que no vulnera el principio de igualdad, pues con significar en palabras del Tribunal Constitucional que «la igualdad que se reclama en el art. 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art. 14 CE» ( STC 27/1981 y 54/1993 , entre otras), estableciendo esa misma doctrina constitucional que «...que la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia, de suerte que la vulneración del art. 14 CE por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación ( STC 159/1997 entre otras), y en el caso que se analiza aparece razonablemente justificada el diferente trato tributario que merecen por parte del legislador la percepción en su modalidad de «pago único» y la de «renta fija y periódica», justamente por su distinta configuración, que no autoriza a la hora de reclamar el pretendido tratamiento igualitario, ofrecer el primero de ellos como término comparativo para acometer el juicio de igualdad».

Por último, cabe añadir a la doctrina jurisprudencial anteriormente expuesta, la doctrina sentada por la Sentencia de la Sección Segunda del Tribunal Supremo de 22 de julio de 1999 que declaró «Este Tribunal Supremo tiene reiteradamente dicho (por ejemplo, Sentencias de 19 abril y 23 diciembre 1986 y 25 junio 1987 [que las pensiones de jubilación (sea forzosa, voluntaria, anticipada, etc.) por constituir el pago diferido de una actividad quedan sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de donde está comúnmente admitida la sujeción al Impuesto de este tipo de percepciones, cualquiera que sea su origen.

Además de otras sentencias recogidas en la parte transcripta, se pronuncia en sentido contrario, es decir, admitiendo la consideración de rentas irregulares en esos casos la STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002.

<sup>19</sup> Así lo ha entendido la DGT en su contestación de 4 de mayo de 1995 (G.F. 144/95, pág. 29 y ss), al señalar que «la instrumentalización del pago de la indemnización laboral por despido improcedente a través de un contrato de seguro no modifica su calificación de renta

- b) Por su parte, las cuantías que perciba el trabajador despedido de la entidad aseguradora tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario bajo el concepto de rentas temporales o vitalicias, inmediatas o diferidas, resultando de aplicación los porcentajes correspondientes para determinar que parte de las prestaciones tiene la consideración de rendimiento del capital<sup>20</sup>. Debe tenerse en cuenta que, a partir de la entrada en vigor de la LIRPF 35/2006, tales rentas integran la base imponible del ahorro, tributando a un tipo proporcional del 18%, sin que se apliquen los coeficientes reductores previstos con anterioridad.

### 1.3. La imputación temporal de las indemnizaciones

Finalmente resultan precisas algunas reflexiones generales sobre la imputación temporal de las indemnizaciones que resulten no exentas, que podrán ser concretadas atendiendo a las especificidades de los supuestos. Pues bien, tomando en consideración lo dispuesto por el artículo 14.2, a<sup>21</sup> y b<sup>22</sup> de la LIRPF, se pueden formular las siguientes reglas de imputación:

- a) Como regla general, los rendimientos del trabajo se imputarán al ejercicio en que fueron exigibles por su perceptor. Aun en el caso de que se perciban en ejercicios distintos de aquel en que fueron exigibles, se imputarán a estos, lo que exigirá, en su caso, la presentación de las declaraciones complementarias que procedan, si bien,

---

exenta, en los términos antes señalados y siempre que el importe de la prima del seguro no exceda de la cuantía que el artículo 9, uno d) declara exenta de tributación». En el mismo sentido contestación de 30 de septiembre de 2005 (1945-2005); 3 de mayo de 2006 (842-2006)

<sup>20</sup> En este sentido contestación de 30 de septiembre de 2005 (1945-2005); 3 de mayo de 2006 (842-2006); 5 de mayo de 2006 (853-2006)

<sup>21</sup> Establece el art. 14.2 a): "Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza"

<sup>22</sup> Dispone el art. 14.2.b) de la LIRPF que "Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza".

- en la medida en que el retraso no resulte imputable al contribuyente perceptor, no se exigirán recargos, intereses ni sanciones.
- b) Una regla especial se prevé para los casos en que la totalidad o parte de una renta deja de pagarse por estar pendiente de resolución judicial, ya sea el derecho a su percepción o la determinación de su cuantía. En estos casos, tales cantidades se consideran exigibles en el ejercicio en que la resolución adquiera firmeza, a diferencia del criterio general que nos reconduce al ejercicio en que se ha desenvuelto la relación laboral por cuenta ajena<sup>23</sup>. Esta regla puede revestir especial trascendencia en la medida en que buena parte de los ceses no voluntarios de la relación laboral pueden desembocar en litigio judicial. Al respecto debe tenerse en cuenta que la misma solo resulta de aplicación cuando la procedencia o la cuantía estén pendientes de resolución judicial, no cuando se hagan depender de pronunciamientos administrativos u otros mecanismos arbitrales, casos en los que se considerarán exigibles según la regla general de la prestación del servicio.
- c) Los mismos criterios expuestos resultan de aplicación cuando no haya mediado la desvinculación precisa para gozar de la exención de las indemnizaciones

#### **1.4. La desvinculación efectiva del trabajador de la empresa**

Además de los requisitos ya analizados sobre sus límites, la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador requieren que se produzca la efectiva desvinculación del trabajador de la empresa, como se recoge en el artículo 1 del RD 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Puede verse en este sentido la contestación de la DGT de 17 de mayo de 2002 (745-02)

<sup>24</sup> Señala dicho artículo "El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que en el caso

A efectos de aligerar la prueba de la desvinculación del trabajador, la Ley establece la presunción de que la misma no se ha producido cuando el trabajador vuelva a ser contratado en el plazo de 3 años. No obstante, frente a esta presunción, siempre cabe la prueba de la efectiva desvinculación por parte del trabajador<sup>25</sup>. En el supuesto de que se produzca la nueva contratación antes del plazo establecido de 3 años, ya sea por la misma empresa o por otra vinculada con ella, en los términos previstos en el TRIS, y entre en juego la presunción, se perderá el derecho a la exención de las indemnizaciones percibidas, debiendo imputar éstas para su tributación efectiva al ejercicio en que se percibió la indemnización. A su vez, si con posterioridad a esta segunda contratación se produjese un nuevo despido o cese no voluntario, dado que se trata de una nueva relación laboral, y diferente de la primera, el período de servicios prestados a tomar en consideración para cuantificar el importe de la indemnización exenta se limitará a la duración del segundo contrato<sup>26</sup>.

Mas allá de los supuestos generales, la Administración tributaria ha venido manifestando su parecer en relación a concretas situaciones que pueden resultar de interés. Así:

- a) Se entiende que la desvinculación es efectiva en el caso de despido de un trabajador contratado por una Administración Pública aún el caso de que ese trabajador continúe trabajando para dicha Administración en su condición de funcionario al haber superado el proceso selectivo correspondiente. Como señala la DGT, no se trata de un trabajo derivado de un acuerdo volitivo entre ambas partes, sino de un derecho adquirido como consecuencia de la superación del proceso selectivo<sup>27</sup>.
- b) Se entenderá que no ha habido desvinculación cuando el trabajador fue nuevamente contratado en la misma empresa antes del trans-

---

en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por ciento, o al 5 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financiero”.

<sup>25</sup> Contestación DGT de 5 de agosto de 2004 (1565/2004)

<sup>26</sup> Contestación de la DGT de 29 de abril de 1997 (0891-97).

<sup>27</sup> Contestación de la DGT de 5 de febrero de 2004 (169-2004).

- curso del plazo de 3 años, aún cuando se hubiese producido un cambio parcial o total del accionariado<sup>28</sup> de la empresa contratante.
- c) Por efecto de la presunción, entiende la Administración que no habido desvinculación cuando se presten servicios por parte de la persona que ha resultado despedida a la misma empresa u otra vinculada, dentro del plazo previsto de 3 años, ya se trata de prestaciones por cuenta ajena, o en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales<sup>29</sup>. A nuestro entender extender la prohibición de prestación de servicios incluso a los prestados en ejercicio de actividades empresariales, va más allá de las previsiones razonables para evitar posibles actuaciones fraudulentas.
- d) A la hora de determinar cuales son empresas vinculadas, la Administración ha entendido que reúne tal condición, además de las sociedades mercantiles, una asociación de la que es miembro la empresa que ha despedido al trabajador.<sup>30</sup>

Del análisis de los criterios administrativos expuestos se puede concluir que la Administración mantiene la interpretación mas exigente en cuanto a los requisitos de la desvinculación, lo que dificulta notablemente la posibilidad de disfrutar de la exención, yendo en algunos casos más allá de lo que puede deducirse de las normas.

## 2. Supuestos concretos de indemnizaciones exentas

### 2.1. Indemnizaciones por cese voluntario

Los supuestos de cese voluntario de la relación laboral se producen en la generalidad de los casos para pasar a disfrutar de un nuevo puesto de trabajo o incorporarse a la situación de jubilación anticipada. En cualquier caso, al margen de las pensiones o haberes que puedan recibirse en la nueva

<sup>28</sup> Contestación de la DGT de 23 de diciembre de 2003 (2433-2003).

<sup>29</sup> Contestación de la DGT de 11 de diciembre de 2000 (2263-2000)

<sup>30</sup> Así en la contestación de 2 de octubre de 2002 (1475-2002) consideró la DGT que no concurriría la desvinculación en el supuesto de un trabajador que , fue despedido de Telefónica, empresa para la que había trabajado durante 30 años, resultando el despido improcedente, si posteriormente prestase servicios profesionales a la asociación CIECAT (Círculo Español para la calidad en Telecomunicación), entidad sin ánimo de lucro y a la que pertenecen en la actualidad entre otros, varias filiales de Telefónica.

situación, entre los que deben incluirse las cantidades satisfechas por la empresa que compensan de los salarios no percibidos para evitar la pérdida de poder adquisitivo, así como el perjuicio de la base reguladora de la que resultará la pensión de jubilación<sup>31</sup>, nos interesa de forma especial las percepciones que pueda obtener el trabajador derivadas de su cese voluntario en la relación laboral.

De cara al análisis del régimen tributario de tales cantidades, la primera cuestión relevante es aclarar si se pueden considerar como indemnizaciones por cese, o si, por las circunstancias que concurren merecen otra calificación.

Empezando por la última de las posibilidades, la Administración y ciertos pronunciamientos jurisprudenciales han considerado que las cantidades percibidas por el cese voluntario en la relación laboral no pueden ser consideradas como indemnizaciones por cese ya que «la pérdida o deterioro de un derecho supone la intervención de un elemento ajeno al titular del derecho que produce la pérdida o deterioro a que se refiere el art. 3º, párr. 4º de la Ley 44/78»<sup>32</sup>, situación que no se produce en los supuestos de cese voluntario.

Sin embargo, pensamos que la idea de indemnización no requiere necesariamente la concurrencia de elementos ajenos a la voluntad de de la persona que sufre la pérdida o deterioro del bien o el derecho, sino que, también puede

---

<sup>31</sup> Vid. S. TSJ. de Asturias 568/92, de 6 de julio (*J.T.238*), donde se niega la naturaleza indemnizatoria de tales percepciones ya que, en lugar de indemnizar por la pérdida de un derecho no integrante del hecho imponible del IRPF, simplemente sustituyen las pensiones de jubilación o los salarios, lo que determina que, al igual que éstos, deba quedar sometidas a tributación.

<sup>32</sup> Vid. S TSJ Madrid de 18 de marzo de 1993 (*JT*, 258). En esta misma línea se sitúan: la S TSJ Baleares de 7 de octubre de 1993 (*JT*, 1221), que además niega la aplicación de la analogía para extender el beneficio fiscal de la no sujeción a estas percepciones; S TSJ Madrid de 1 de abril de 1993 (*JT* 487) y S TSJ Murcia de 1 de marzo de 1993 (*JT*, 228). Esta es también la posición mantenida por la Dirección General de Tributos que, en su Constatación de 3 de febrero de 1988 (cit. por S TS de 30 de octubre de 1993 (*Ar. 7439*), sostuvo que «en las situación de jubilación anticipada no se produce un despido o cese en la situación o relación laboral en el sentido a que se refieren los arts. 8 y 10 del Reglamento del IRPF de 3-8-91, ya que no se trata de compensar la pérdida o deterioro de un bien o derecho a que alude también la Ley de 8-9-78 reguladora del Impuesto en su art. 3, sino que se trata del reconocimiento de un derecho nuevo, cual es el de la jubilación, que entra dentro del ámbito de los derechos y haberes pasivos, y de cuya situación se derivarán las correspondientes pensiones, siendo a estos efectos indiferente que la jubilación sea anticipada o no, voluntaria o forzosa.»

hablarse de indemnización cuando voluntariamente se renuncia a un derecho, en este caso, la permanencia en la relación laboral<sup>33</sup>.

En cuanto a su régimen tributario, la duda que se planteaba a la luz de la vieja Ley 44/78 era la sujeción de tales percepciones en la medida que, mientras el artículo 3.4 de la ley declaraba que no tendrían la consideración de renta «las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de los bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del impuesto sobre el Patrimonio», dentro de cuyos bienes, lógicamente, puede incluirse el trabajo, el artículo 10 del Reglamento, perfilando la definición legal<sup>34</sup>, establecía tal sujeción para «las indemnizaciones, cualquiera que sea su denominación, que se perciban en virtud de cese voluntario, en la parte que excedan del mínimo marcado por la legislación laboral». La determinación de cual fuese ese mínimo legal se convertía en la cuestión fundamental que determinaría la no sujeción de la indemnización hasta esa cuantía.

---

<sup>33</sup> En este sentido el TSJ de Madrid, que como ya hemos visto negó en alguna ocasión la naturaleza indemnizatoria de estas percepciones, afirma en su sentencia de 8 de octubre de 1992 que «el negocio jurídico efectuado por los contratantes es el de una renuncia voluntaria de derechos, mediante contraprestación; el que esta renuncia tenga lugar en consideración a una más pronta jubilación es cuestión que afecta a los motivos de las partes contratantes pero no a la causa del negocio ni a su naturaleza jurídica. La identificación entre los motivos del negocio y la causa, además de ser errónea, no puede modificar la esencia del mismo, ni la naturaleza de las prestaciones a que cada una viene obligada. En el caso que contemplamos y a los efectos fiscales que aquí nos interesan, es claro que la cantidad percibida por el demandante es de las comprendidas en el párr. c) del núm. 2 del art. 10 del Reglamento...». Esta consideración merecen para el TS pudiendo verse al respecto la Sentencia de 19 de febrero de 1992, (Ar. 2294) donde, después de pasar revista a pronunciamientos anteriores -SS. de 13 de abril 1988 (Ar. 2607); 29 de octubre de 1988 (Ar. 8269); 2 de febrero de 1989 (Ar. 767); 20 de febrero de 1989 (Ar. 1342) y 3 de mayo de 1989 (Ar. 3731)-, entiende que «del anterior cuerpo de doctrina pueden extraerse dos claras conclusiones: primera, que la no sujeción de las indemnizaciones (aun cuando tengan su origen en una extinción voluntaria de la relación de trabajo), tiene su límite en el máximo legal...». Esta misma doctrina es mantenida posteriormente en la S TS de 30 de octubre de 1993 (Ar 7439). Sin embargo, de forma contradictoria, al menos en los argumentos, que no en la conclusión -que es siempre la sujeción de tales percepciones-, asume también la posición antes expuesta de la DGT que excluía la condición de indemnizaciones estas percepciones.

<sup>34</sup> El TS ha entendido que el artículo 10 del Reglamento, del IRPF (R.D. 2384/81), al menos en su apartado 1, letra a), no restringe lo dispuesto en la ley, lo que determinaría su ilegalidad, sino que se limita a remitir a la ley que corresponda para la determinación del concepto de lo que debe de entenderse por indemnización (SS. TS' de 4 y 5 de diciembre de 1991. Ar. 9554 y 9416). Esa misma conclusión resulta aplicable, a nuestro entender, al artículo 10,2 d) que ahora nos ocupa.

El TS mantuvo, en este sentido, una doctrina clara, sosteniendo que la indemnización no sujeta es únicamente aquélla que se establece en la legislación laboral como obligatoria. De esta forma, dado que no existe ninguna indemnización prevista para los supuestos de cese voluntario, las indemnizaciones quedarían sujetas y tributaria efectivamente en el IRPF<sup>35</sup>. Esta misma línea también fue seguida por los TSJ<sup>36</sup>, sin embargo, aparece algún pronunciamiento que falla la no sujeción de tales indemnizaciones. Así el TSJ de Cataluña, de forma inexplicable, y después de asumir expresamente los argumentos utilizados por el TS para concluir la sujeción, admite el recurso declarando la no sujeción de tales indemnizaciones, y la consiguiente devolución de las cantidades<sup>37</sup>. La única forma de entender este pronunciamiento pasaría por considerar que también en estos casos estará no sujeta la indemnización en la medida en que no exceda de la cuantía que corresponda según los años de servicios prestados a la empresa<sup>38</sup>. Aunque esta interpre-

<sup>35</sup> La síntesis de la línea jurisprudencial del TS puede verse en las sentencias de 19 de febrero de 1992 (Ar. 2294) y 30 de octubre de 1993 (Ar. 7439). Señala el TS en su sentencia de 30 de octubre de 1993 que «no se ha mencionado a lo largo de la primera instancia la existencia o no de un convenio colectivo, ni se ha discutido cuál es el límite máximo legal obligatorio según la legislación vigente, para casos de jubilación voluntaria. Pero en todo caso, y reiterando la doctrina de la sentencia últimamente citada (19-02-92 Ar. 2294), no existe precepto alguno, legal o reglamentario, en el que basar la no sujeción de indemnizaciones como la debatida...»

<sup>36</sup> Como muestra pueden verse SS TSJ Andalucía de 23 de Febrero de 1990 (*La ley* 1990-4, 745) 21 de septiembre de 1992 (*JT* 299), y S TSJ de Madrid de 8 de octubre de 1992 (*JT* 375).

<sup>37</sup> Señala dicho TSJ, en su sentencia de 2 de junio de 1994 (*JT* 794), que «la cuestión debatida en la presente litis tiene un marcado carácter jurídico, toda vez que se trata de determinar la naturaleza que tiene la indemnización de 3.659.878 ptas (correspondiente a 23 días por año de servicio) percibida por el recurrente por su jubilación anticipada a los efectos de su tributación o no por el IRPF.

Dicha cuestión ha sido resuelta en innumerables ocasiones por el TS, configurando así una doctrina clara y mantenida reiteradamente desde hace varios años... en la que se declara no sujetas al Impuesto las indemnizaciones que se perciban hasta el límite máximo que con carácter obligatorio señala la legislación vigente, en casos de jubilación voluntaria. Conforme a la mencionada doctrina jurisprudencial, cuya doctrina y planteamiento sigue este Tribunal, no existe precepto alguno, legal o reglamentario en el que basar la no sujeción de indemnizaciones como la debatida.

Habiéndose realizado la solicitud instando la restitución de lo indebidamente ingresado dentro de plazo y con las formalidades legales procede, conforme a lo dispuesto en el fundamento anterior, estimar el presente recurso condenando a la Administración a la devolución al recurrente de las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de tributación de la indemnización por jubilación anticipada por el IRPF

<sup>38</sup> Así lo ha entendido el TSJ de Andalucía en sentencia de 14 de septiembre de 1992 (*JT* 296), cuando afirma que, «aunque haya sido de forma voluntaria, se ha producido un cese en

tación eliminaría el problema de la diferencia de trato fiscal entre ceses voluntarios y motivados por otras circunstancias, a los que luego nos referiremos, no cabe duda que suponen apartarse de la letra de la norma, ya que resulta más que evidente que la normativa laboral no establece ninguna indemnización obligatoria para los supuestos de cese voluntario y, por otra parte, diríamos que el derecho a tales indemnizaciones no preexiste en el patrimonio del trabajador, sino que únicamente nace cuando se produce la extinción de la relación laboral por las causas que las justifican.

Unos problemas semejantes se pueden plantear tras la entrada en vigor de la Ley 18/91, y hasta el momento actual de vigencia de la Ley 35/2006. No obstante los términos del razonamiento tienen que ser necesariamente diferentes ya que, no existiendo ahora dudas sobre la sujeción de tales cantidades, el debate se centrará en la exención o no de tales percepciones. Consideramos en este nuevo contexto que en los supuestos de cese voluntario, sea como dimisión del trabajador o por mutuo acuerdo de las partes, no se prevé en la legislación laboral de aplicación indemnización alguna. Por tanto, como el derecho a la indemnización -en los supuestos en que procede-, sólo nace cuando se produce el hecho que la genera sin que se pueda considerar como un derecho preexistente en el patrimonio del trabajador<sup>39</sup>, y como, por otra parte, no cabe aplicar analógicamente los beneficios fiscales<sup>40</sup>, hay que concluir que, en los supuestos de cese voluntario, al no estar prevista indemnización mínima, las percepciones recibidas por el trabajador quedarán sujetas

---

la relación laboral y que la cantidad percibida lo es en concepto de indemnización por ese cese anticipado al obligatorio por jubilación forzosa lo que determina su inclusión dentro de aquellas a las que se refiere la letra e) art. 8 del Reglamento IRPF. Ahora bien, conforme al art. 10.1 a) Reglamento citado, no tendrá la consideración de renta a los efectos del impuesto la indemnización percibida por el sujeto pasivo que no rebase el límite máximo que con carácter obligatorio estaba señalado el día de la percepción, referida a días por año de servicios prestados a la empresa...».

<sup>39</sup> Esta parecía ser la posición del TSJ. de Andalucía cuando, en su sentencia de 14 de septiembre de 1992 (J.T. 296), si bien de forma aislada, sostuvo, para un supuesto de cese voluntario por mutuo acuerdo entre trabajador y empleador, que «no tendrá la consideración de renta a los efectos del Impuesto la indemnización percibida por el sujeto pasivo que no rebase el límite máximo que, con carácter obligatorio, esta, estaba señalado el día de la percepción, referida a días por años de servicio prestados a la empresa.». Como señalamos en el texto, tratándose de cese voluntario no existe indemnización alguna pues esta no se genera por los años, sino por la concurrencia de los hechos que la justifican (despido improcedente, por causas tecnológicas, etc.).

<sup>40</sup> Vid. S.TSJ. de Baleares 525/93, de 7 de octubre, que sigue en este punto la doctrina del TS manifestada, entre otras, en la sentencia de 12 de mayo de 1983.

y no exentas en el IRPF<sup>41</sup>, bajo el concepto de rendimientos del trabajo, y por tanto sometidos, además a retención.

Esta conclusión no se empañá, a pesar de algún pronunciamiento jurisprudencial, como pudo ser la S. TS de 3 de mayo de 1989, en la que se señala, refiriéndose a las indemnizaciones por despido, que «el límite máximo de las indemnizaciones laborales legalmente establecido opera, en estos casos, como frontera divisoria entre donde acaba la indemnización y donde comienza la liberalidad; es decir, que a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la indemnización (que, por serlo, no es renta) tanto si tiene su origen en la contienda entre las partes como en la autonomía de la voluntad de ellas, no puede rebasar el límite máximo que para los casos de cese o despido señala la legislación...».

Aunque a primera vista pudiera parecer que el Tribunal está ratificando la no tributación, dicha conclusión no puede mantenerse, a pesar de la poca claridad de la sentencia, si llevamos a cabo un análisis más detallado de la misma. En primer lugar se debe tener en cuenta que la apelante sostenía que los límites de la indemnización no sujetos ( la discusión, que hasta la ley 18/91 se centraba en la sujeción o no, se orienta a partir de dicha norma hacia la exención o no de las indemnizaciones), únicamente se aplicaban en los casos de resolución contradictoria de la relación laboral, mientras que, en los casos de rescisión voluntaria, la indemnización, cualquiera que fuese su

---

<sup>41</sup> Señala muy claramente el TSJ. de Madrid, en sentencia 759/92, de 8 de octubre (*J.T.* 375), que «...entendiendo que la parte que no se considera renta es nula al no establecer la legislación mínimo alguno para la terminación voluntaria de la relación laboral. De todo lo razonado se deduce que la cantidad percibida por el recurrente constituye renta que no se encuentra excluida de la base del impuesto.» En el mismo sentido: Res. TEAC de 22 de abril de 1992 (*J.T.* 7), referido a un contrato de alta dirección; S.TS J Madrid, 267/93, de 18 de marzo; S.TSJ. Murcia 176/93, de 1 de marzo (*J.T.* 228); S.TSJ. de Andalucía de 21 de septiembre de 1992 (*J.T.* 299); S.TSJ. Baleares 525/93, de 7 de octubre (*J.T.* 1221); S.TS de 19 de febrero de 1992 (*Ar.* 2294); S.TS J. Madrid 1150/93, de 2 de diciembre (*J.T.* 1531). Sorprendentemente la Administración ha mantenido una postura vacilante. Así, refiriéndose a supuestos de cese voluntario había mantenido, a través de contestaciones de la D.G.T., que dicha sujeción sólo se producía en la medida en que las indemnización superasen las cuantías previstas para los supuestos de despido improcedente (Contestaciones de 10 de diciembre de 1981; 30 de junio de 1982; 31 de enero de 1983; 31 de mayo de 1983; 13 de septiembre de 1983 y 5 de abril de 1984, *Ciss Fiscal. Impuesto sobre la Renta...*, cit., pág. 40/33). Sin embargo, ha negado la no sujeción de las indemnizaciones percibidas en los supuestos de jubilación voluntaria aunque se admitiese que se trataba de un cese voluntario (Contestación de 27 de diciembre de 1983, *Ciss fiscal. Impuesto sobre la renta...*, cit., pág. 40/37, entre otras).

cuantía quedaría exenta. De esta forma se entiende que el Tribunal, cuando afirma que los mismos límites se aplican a la rescisión voluntaria o contradictoria de la relación laboral, no pretende declarar la no sujeción de las indemnizaciones por cese voluntario, sino determinar que las cuantías que se establecen como topes a la no sujeción se aplican en cualquier caso.

En segundo lugar, se debe tener en cuenta que el concepto de cese voluntario que maneja el TS difiere del que aquí hemos empleado. En efecto, el TS contraponen el cese voluntario a aquél que tiene su origen en la contienda entre las partes, lo que determinará que deba considerarse voluntario el cese a voluntad del trabajador por incumplimientos graves del empleador, así como el derivado de un traslado, siempre que no medie litigio alguno, en cuyo caso sí existen indemnizaciones previstas por la legislación laboral que deben quedar exentas de gravamen. Por todo ello pensamos que, a pesar de la confusión que puede crear la Sentencia mencionada, se puede seguir afirmando que las indemnizaciones por cese voluntario, en el sentido que aquí lo utilizamos quedarán sujetas y no exentas a efectos del IRPF

El sometimiento a gravamen de estas percepciones origina, sin embargo, algunos efectos no deseados:

Por una parte, al tratar peor, porque las somete a gravamen, las indemnizaciones por cese voluntario que las recibidas en los supuestos de expedientes de regulación de empleo por causas tecnológicas o económicas, desincentiva la solución pactada de tales situaciones, obligando a la intervención de la Administración aprobando el correspondiente expediente de regulación de empleo si se pretende evitar el gravamen de las indemnizaciones percibidas por los trabajadores<sup>42</sup>. La aprobación del expediente de regulación de empleo es el que determina que, aunque sean los trabajadores los que voluntariamente se acojan a él, que las indemnizaciones establecidas puedan considerarse exentas hasta el límite establecido en el Estatuto<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> El TEAC es tajante a la hora de someter a tributación las indemnizaciones correspondientes a jubilaciones anticipadas aunque encubran reconversiones empresariales, siempre que no haya trámite administrativo. Señala en su resolución de 26 de mayo de 1993 (*J.T. 829*) que «en el presente caso, la jubilación voluntaria no está motivada por ninguna de las causas antes numeradas y la decisión del trabajador de pasar de la situación de activo a la de jubilado, se adopta formulándose con entera libertad, aunque dicho cese obedezca a un plan encubierto de reconversión de la empresa, el cual no aparece formalmente tramitado, según las actuaciones, no pudiendo, pues, estimarse como pérdida de un puesto de trabajo con derecho a una indemnización...».

<sup>43</sup> En este sentido Sentencia de la AN de 22 de marzo de 2001.

Al mismo tiempo, se incentivan también ciertas actuaciones fraudulentas para lograr la exención de las indemnizaciones por cese voluntario. Así, a efectos tributarios, puede simularse un despido improcedente que encubra una rescisión pactada del contrato de trabajo con el consiguiente beneficio para el trabajador que obtendría la exención de las indemnizaciones hasta el mínimo legal, las cuales resultarían sujetas en caso contrario.

Admitida la sujeción a gravamen, bajo el concepto de rendimientos del trabajo, y la no exención de las percepciones por el cese voluntario, es preciso referirse a su posible consideración como rendimiento irregular.

Esta duda afecta únicamente a aquellas cantidades entregadas de forma global y de una sola vez, ya que, como tuvimos ocasión de señalar, en el caso de entregas periódicas, más que de indemnizaciones se tratará de sustitutos de salarios o pensiones, lo que, además de eliminar sus dudas sobre la sujeción, impide su consideración como rentas irregulares, habida cuenta de que para este tipo de prestaciones el período de generación que debe tomarse en consideración debe ser el que medie entre la percepción y el momento de alcanzar la edad de jubilación. De esta forma, al percibirse la indemnización anualmente desaparece su carácter irregular.

Centrándonos en los casos de indemnizaciones satisfechas de una sola vez, resulta evidente que constituyen rendimientos del trabajo, aunque, en la medida en que respondan a un período de generación superior a dos años, deben considerarse como rentas irregulares<sup>44</sup>. Los problemas surgen cuando se pretende identificar el período de generación de tales cantidades.

Un primer supuesto de fácil solución es el que tiene lugar cuando las indemnizaciones se establecen en función del tiempo trabajado, caso en el que el período de generación, coincidirá con el tiempo de servicios prestados a la empresa<sup>45</sup>.

Sin embargo, no se puede olvidar que en muchos supuestos esa indemnización global, fundamentalmente en los casos de cese voluntario para pasar

<sup>44</sup> El art. 11 del RIRPF considera como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, entre otros: "f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral".

<sup>45</sup> Vid. S. TS de 19 de febrero de 1992 (Ar. 2294) y Resolución del TEAC de 22 de abril de 1992 (J.T. 7). Este es también el criterio mantenido por la D.G.T en contestación de 4 de octubre de 1990 (*Impuestos*, I, 1992, pág. 397) relativa a las prestaciones por jubilación anticipada voluntaria de funcionarios docentes.

a la jubilación anticipada, responde al resultado de acumular y anticipar las mensualidades a satisfacer por la empresa y que pretenden evitar la pérdida de poder adquisitivo del trabajador, por lo que no dependerían tanto del tiempo trabajado, sino del tiempo que resta desde el momento del cese hasta la edad de jubilación forzosa<sup>46</sup>. La consideración de una rendimiento como irregular, atendiendo a su generación en varios ejercicios de cara al futuro, puede generar algunos problemas, como serían el posterior fallecimiento del perceptor con anterioridad a alcanzar la edad de jubilación o la variación de dicha edad que alterarían dicho período de generación en un momento posterior a la tributación.

Precisamente para hacer frente a los problemas mencionados, consideramos que la solución para el adecuado tratamiento fiscal de estas prestaciones que se acuerdan en función del tiempo que resta hasta la edad de jubilación debiera venir de la mano de las reglas de imputación temporal aplicables a tales rentas. Y en este sentido pudiera servir de modelo la solución adoptada para un supuesto muy similar como es el cobro de la prestación de desempleo en la modalidad de pago único. En tales casos dispone el art. 14 de la LIRPF que "c) la prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único". La previsión de un régimen similar para las prestaciones de pago único derivadas del cese voluntario calculadas en función del tiempo restante hasta la edad de jubilación exigiría en buena lógica que, en caso de opción por el régimen de imputación especialmente previsto, no se considerasen las rentas imputadas en cada ejercicio como irregulares.

---

<sup>46</sup> Esta es la posición adoptada por la DGT en su contestación de 9 de febrero de 1995 (T.F. 67/96), donde dispone que «dicha cantidad por jubilación voluntaria anticipada que se perciba tendrá, de acuerdo con el artículo 59 de la Ley, el tratamiento de renta irregular, tomándose como período de generación, en cada caso, el número de años que medie entre la fecha de jubilación voluntaria anticipada y la de jubilación de los 65 años». En otras contestaciones anteriores la DGT había mantenido que el período de generación coincidiría con el número de años de adelanto de la fecha de jubilación obligatoria. (Contestación de 4 de octubre de 1990 (*Impuestos*, I, 1992, pág. 397.)

## 2.2. Prestaciones por cese no voluntario de la relación laboral

Al lado de los supuestos de cese por voluntad del trabajador, sea unilateral o pactada con el empresario, cuyo análisis ya ha sido realizado, debemos referirnos ahora a aquellos casos en los que el cese resulta ajeno a la voluntad del trabajador, o en los que, mediando una decisión del trabajador está viene condicionada por la concurrencia de circunstancias ajenas a éste.

En estos casos, no existe ningún inconveniente en admitir que las cantidades recibidas constituyen indemnizaciones por la pérdida de un derecho, ya que concurre ese elemento ajeno a la voluntad del trabajador que faltaba, según la jurisprudencia, en los supuestos de cese voluntario. Pero, más importante todavía, a los efectos de su régimen tributario, es el hecho de que, precisamente por esa concurrencia de causas externas, la legislación laboral va a determinar la obligatoriedad de determinadas indemnizaciones.

La ley 44/78 excluía dichas indemnizaciones de la idea de renta en cuanto respondían a la pérdida de un derecho que no integraba el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, precisando el artículo 10 del Reglamento que dicha no sujeción abarcaba hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio señalaba la legislación vigente. Esa referencia al límite máximo planteaba la duda de si tal techo máximo lo constituían las cantidades previstas para cada supuesto, o si se situaba tal techo en la indemnización máxima prevista, que afectaría a todos los posibles supuestos de despido o cese. Como se verá posteriormente, la Disposición Adicional 11<sup>a</sup> de la Ley 18/91 del IRPF, al prever como cuantía exenta para los supuestos de despido por causas tecnológicas o económicas la misma establecida para los supuestos de despido improcedente parece inclinarse por esta última postura.

Sin embargo, no se puede olvidar que dicha solución fue transitoria, y únicamente aplicable a los casos en que, además de cumplir otros requisitos a los que luego se aludirá, el expediente de regulación de empleo haya sido aprobado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 18/91. Para los supuestos posteriores a la entrada en vigor de dicha ley, el art. 9.3 declaró exentas las indemnizaciones únicamente en la cuantía establecida con carácter obligatorio en los Estatutos o normas de desarrollo, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio. Resulta pues que, a partir del ejercicio de 1992, las indemnizaciones estarán exentas hasta el

importe fijado con carácter obligatorio por la normativa, sin que pueda establecerse un techo máximo común para todas ellas, como parecía ocurrir con anterioridad.

Este régimen se ha mantenido en las sucesivas regulaciones del IRPF (ley 40/98, RD legislativo 3/2004) hasta llegar a la actual LIRPF que dispone: “estarán exentas las siguientes rentas: e) las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

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

Dado que, como regla general, las indemnizaciones por cese en la relación laboral que no cumplan los requisitos legales para su exclusión, quedarán sometidas al Impuesto sobre la Renta, en el concepto de rendimientos del trabajo, y además serán objeto de retención<sup>47</sup>, el análisis de los distintos supuestos de indemnizaciones por cese no voluntario lo efectuaremos siguiendo las distintas posibilidades que contempla la legislación laboral.

### *2.2.1. Cese fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción*

#### *2.2.1.1. El problema: cuantía de las indemnizaciones no gravadas en los supuestos de ceses por causas tecnológicas o económicas*

Como es sabido, el Estatuto de los Trabajadores contempla diversas modalidades de cese o despido de los trabajadores, reguladas en sus artículos 50 y siguientes. En concreto, el artículo 51 recoge el denominado despido

---

<sup>47</sup> La sentencia del TSJ de Madrid de 8 de junio de 1995 (JT 744) declara expresamente la obligación de practicar retención sobre las cantidades percibidas por despido o cese cuando excedan de los límites legales, si bien consideró que, por las dudas suscitadas sobre la legalidad del viejo Reglamento del IRPF sobre esta cuestión, no resultaba procedente la imposición de sanciones por no practicar las retenciones.

colectivo, entendiéndose como tal «la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción cuando en un período de noventa días, la extinción afecte al menos a:

- a) diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores.
- b) El 10 por 100 del número de trabajadores de la empresa en aquéllas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores.
- c) Treinta trabajadores en las empresas que ocupen trescientos o más trabajadores.»

Para estos supuestos, en el apartado 8<sup>48</sup> se establece que «los trabajadores cuyos contratos se extingan de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo tendrán derecho a una indemnización de veinte días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año con un máximo de doce mensualidades»

Por su parte, el artículo 56 del mismo Estatuto de los Trabajadores regula el despido improcedente, contemplando la posibilidad de que el empleador opte entre la readmisión o el abono de las siguientes percepciones económicas: «a) Una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades».

La Ley del IRPF de 1978, por su parte, declaraba, en su artículo 3<sup>º</sup>, cuatro, la no sujeción por no tener la consideración de renta de las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio». Y, a su vez, el Reglamento del IRPF - tanto el originario aprobado por RD 2615/79, como el posterior contenido en el RD 2384/81- consideraban incluidas dentro de las indemnizaciones no sujetas «las que se deriven de traslado, despido o cese del sujeto pasivo, hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente».

A la vista de las normas mencionadas, la cuestión que se planteó fue la siguiente: En los supuestos de despidos colectivos motivados por causas

---

<sup>48</sup> En su redacción original la cuantía de la indemnización para los casos de despido colectivo se recogía en el apartado 10 del mismo artículo 51. Con posterioridad, la ley 11/94, que dió nueva redacción a este artículo, ubicó la cuantía de la indemnización en el apartado 8 del mismo artículo 51, tal como se recoge en el R.D. Legislativo 1/95, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

tecnológicas o económicas ¿cuál es el límite máximo de la indemnización que se considera no sujeta? ¿El establecido en el artículo 51, 8 -antes 10- o el previsto para los supuestos de despido improcedente?

#### 2.2.1.2. La solución jurisprudencial con anterioridad a la ley 18/91

Una cuestión previa se planteaba sobre la legalidad del artículo 10, 1, a) del Reglamento en la medida en que establecía un límite a las cuantías de las indemnizaciones que se consideraban no sujetas. La cuestión, sin embargo, fue resuelta por el T.S.<sup>49</sup> considerando que el Reglamento no operaba una restricción del precepto legal, sino que se limitaba a remitir a la ley correspondiente la determinación del concepto de lo que debe entenderse por indemnización.

Salvada esta primera objeción formal, la cuestión radicaba en determinar cual era ese límite máximo que, con carácter obligatorio, señalaba la legislación vigente para los supuestos de despido o cese y que, por tener la consideración de indemnización, resultaba no sujeta al IRPF. Para entender la cuestión, debemos tener en cuenta que en el Proyecto de Reglamento de 1979, se contenía una referencia simplemente al límite que, con carácter obligatorio señalase la legislación vigente. Sin embargo, habida cuenta de que la legislación vigente en aquel momento<sup>50</sup> no establecía una cuantía fija para las indemnizaciones sino que se fijaban límites mínimos y máximos<sup>51</sup> dentro de los cuales correspondía decidir al Magistrado de Trabajo que conocía el despido, y que, al menos en el caso de despido por causas tecnológicas, se podía incrementar a través de pactos, no podía decirse que existiese una cuantía obligatoria fijada por la legislación laboral. Por ello se modificó el Proyecto de Reglamento que pasó a referirse al límite máximo que señale la legislación vigente. Por tanto, en ese primer momento podía entenderse que,

<sup>49</sup> Cfr. Sentencia de 5 de diciembre de 1991.

<sup>50</sup> Vid. R.D. Ley 17/77, de 4 de marzo sobre reforma de la normativa sobre relaciones, arts. 37 y 44.

<sup>51</sup> Para el despido improcedente, el artículo 37.4 del R.D. Ley 17/77 señalaba que la indemnización fijada por el Magistrado no podría ser inferior a dos meses de salario por año de servicio, ni exceder de cinco anualidades. Por su parte, en lo relativo a los despidos por reestructuración de plantillas el R.D. Ley mencionado remitía a la Ley 16/76 de Relaciones Laborales (art. 18), la cual fijaba el límite máximo en función de lo establecido en la ley de Procedimiento laboral (art. 103), es decir, en el importe del sueldo o jornal de 1 año.

habida cuenta que, en los casos de despido por causas tecnológicas o económicas, se admitían por la autoridad las indemnizaciones pactadas que superasen la indemnización de 1 año prevista en la ley de Procedimiento Laboral, el límite máximo de la indemnización no sujeta, también para estos supuestos, sería el de 5 años de salario previsto para los supuestos de despido improcedente<sup>52</sup>.

Tras la publicación del Estatuto de los Trabajadores, en el que se contienen unas cuantías obligatorias para la indemnización tanto en supuestos de despido por causas tecnológicas o económicas -veinte días de salario por año de servicio- como de despido improcedente -45 días de salario por año-, la cuestión es determinar si la expresión del Reglamento «hasta el límite máximo que señale la legislación vigente», puede entenderse que, también para los casos de despido por causas tecnológicas o económicas, la indemnización no sujeta será la máxima prevista en el Estatuto, es decir, 45 días de salario por año trabajado.

Utilizando el argumento de que los daños sufridos por los trabajadores son los mismos en el despido improcedente que en el motivado por causas tecnológicas o económicas, los Tribunales Superiores de Justicia han sostenido en numerosas ocasiones que la indemnización no sujeta sería en todos los supuestos la que no excediese del límite previsto para el despido improcedente -45 días por año sin que se superen las 42 mensualidades<sup>53</sup>.

El TS, por su parte, se mantuvo hasta 1991 en una posición indefinida limitándose a afirmar que la indemnización en los casos de despido o cese estaba no sujeta en la medida en que no superase el límite máximo establecido en la legislación vigente<sup>54</sup>, pero sin precisar en ningún caso cual era ese límite

---

<sup>52</sup> En el voto particular a la sentencia del TS de 21 de diciembre de 1995 (Ar. 2745) se sostiene en este sentido que «es claro, por tanto, que el primer Reglamento admitió como indemnización no sujeta, cualquiera que fuera el tiempo de servicio prestado, la cifra máxima legal o sea cinco años en el despido improcedente».

<sup>53</sup> Vid. S. de la A.T. de Barcelona de 23 de febrero de 1988 (*Impuestos*, 1988, 2, pág. 387); S. A.T. de Madrid de 17 de junio de 1991; S. TSJ de Cataluña de 14 de marzo de 1991.

<sup>54</sup> En este sentido se pueden ver las Sentencias de 13 de abril (Ar. 2605) y 29 de octubre de 1988 (Ar. 8269), así como las de 2 de febrero (Ar. 767), 20 de febrero (Ar. 1342) y 3 de mayo de 1989 (Ar. 3732). En particular, en la última de las sentencias citadas señala que «de esta forma, el límite máximo de las indemnizaciones laborales legalmente establecido opera, en estos casos, como frontera divisoria entre donde acaba la indemnización y donde comienza la liberalidad; es decir, que a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

legal en los supuestos de cese o despido por causas tecnológicas o económicas. Sólo en diciembre de 1991<sup>55</sup>, el TS determina que en los supuestos de expedientes de regulación de empleo la indemnización no sujeta debe limitarse a los 20 días de salario por año de servicio, sin que pueda exceder de 12 mensualidades<sup>56</sup>

### 2.2.1.3. la ley 18/91: la disposición adicional undécima.

Con anterioridad al pronunciamiento señalado del TS, aunque con efectos a partir de 1 de enero de 1992, la ley 18/91, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dió nuevo tratamiento a las indemnizaciones por despido o cese, convirtiendo lo que antes eran supuestos de no sujeción en exenciones y estableciendo en su artículo 9,1, que «estarán exentas las siguientes rentas: d) las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

La regulación de la Ley 18/91, que se conserva hasta la vigente ley 35/2006, elimina las dudas surgidas con anterioridad determinando expresamente que la cuantía exenta ya no es la máxima, sino la establecida con carácter obligatorio en el Estatuto, demás normas de desarrollo o en las

---

la indemnización (que por serlo, no es renta) tanto si tiene su origen en la contienda entre las partes como en la autonomía de la voluntad de ellas, no puede rebasar el límite máximo que para los casos de cese o despido señala la legislación laboral y, en la medida que lo exceda, deja de ser indemnización y se constituye en renta sometida al tributo».

<sup>55</sup> Cfr. sentencias de 4 y 5 de diciembre de 1991 (Ar. 9554 y 9416). Esta misma línea jurisprudencial fue confirmada posteriormente en Sentencias de 19 de febrero de 1992 (Ar. 2294) y 7 de Abril de 1995.(Ar. 4305), dictada ésta última en un recurso extraordinario de revisión en la que se rescinde la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 14 de marzo de 1991, que, como ya se ha mencionado, acogía el criterio de equiparar la indemnización exenta en el caso de despido por causas tecnológicas o económicas al previsto para los supuestos de despido improcedente.

<sup>56</sup> Señala textualmente el TS que «centrada así la cuestión, el problema consiste en determinar cuál es la indemnización por la pérdida de ese bien o derecho no susceptible de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio que declara no sujeto al IRPF el art. 3.4 de su ley reguladora, y en tal sentido la Ley 8/1980, de 10 de marzo (Estatuto de los Trabajadores) dice que en la hipótesis de extinción del del contrato de trabajo por causas tecnológicas o económicas y fuerza mayor la indemnización consiste en 20 días de salario por año de servicios, sin exceder de 12 mensualidades.

normas de ejecución de sentencias, por tanto 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades. De esta forma se contemplan límites cuantitativos de la exención diferentes para el despido improcedente y para los motivados por causas tecnológicas<sup>57</sup>.

Para atenuar el paso a la nueva regulación el legislador incluyó la DA 11ª de dicha ley en la que se dispuso que «Sin perjuicio de lo previsto en la letra d) del apartado uno del artículo 9 de la presente Ley, se exonerará de gravamen la parte de indemnización percibida por los trabajadores como consecuencia de su cese por causas tecnológicas o económicas, que no supere los límites establecidos en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de despido improcedente, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

1ª Que se haya tramitado el oportuno expediente de regulación de empleo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

2ª Que la autoridad competente haya autorizado dicho expediente con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a los períodos impositivos no prescritos, con excepción de las actuaciones administrativas que hayan devenido firmes antes de la entrada en vigor de la presente Ley.».

Esta disposición cumplió tres finalidades: Interpretativa del ordenamiento anterior<sup>58</sup>, asumiendo así la línea jurisprudencial que entendía que, bajo la ley 44/78, la indemnización resultaba no sujeta en la medida en que no rebasase los límites establecidos para el despido improcedente, a pesar de lo cual el TS mantuvo en sentencias posteriores<sup>59</sup> un criterio diferente;

---

<sup>57</sup> La Sentencia del TSJ de Asturias de 27 de abril de 2006 afirma este diferente límite para uno y otro supuesto, negando que pueda considerarse discriminatorio por responder a situaciones diferentes.

<sup>58</sup> Esta circunstancia sí ha sido tenida en cuenta por algún Tribunal Superior de Justicia. Así el TSJ. de Murcia, en su sentencia de 2 de octubre de 1992 (Ar. 389) señala que «aún cuando esta ley carece de eficacia retroactiva para la situación aquí contemplada, no puede desconocerse que realiza -aún cuando no sea ésa su finalidad- un modo de interpretación auténtica de la legislación vigente al tiempo del nacimiento de aquella situación, explicitando el sentido del art. 3.4 de la Ley derogada y despejando las dudas surgidas en orden a la legalidad del controvertido art. 10.1.a) del Reglamento».

<sup>59</sup> Si bien en las sentencias dictadas en diciembre de 1991, pudiera alegarse que la ley todavía no había entrado en vigor -la entrada en vigor, con excepción de las DA 14 a 19, 23 y D.T.

modificativa de ese sistema jurídico anterior, por cuanto las cuantías exentas para los expedientes tramitados con posterioridad a la ley 18/91, iban a ser únicamente las establecidas en el artículo 51 del Estatuto; y, por último, previsora de un régimen transitorio para evitar el impacto del nuevo criterio sobre expedientes de regulación anteriores.<sup>60</sup>

A modo de conclusión, y a pesar de las dudas que planteaba la correcta interpretación de la disposición en cuestión, entendimos<sup>61</sup> en relación al régimen por ella establecido que se aplicaba tanto a ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la ley -1 de Enero de 1992- como a los anteriores no prescritos, siempre que el expediente de regulación de empleo haya sido aprobado con anterioridad a dicha fecha. En relación a los ejercicios anteriores, el análisis de los que se consideran no prescritos debe efectuarse en relación a cada sujeto particular y tomando en consecuencia las interrupciones de la prescripción que se hayan producido, sin que quepa una determinación objetiva de la prescripción de determinados periodos.

---

1ª, se produjo el 1 de enero de 1992- por lo que no podía entenderse como elemento de interpretación, este argumento no es utilizable en el caso de sentencias posteriores a enero de 1992 en las que el TS ha dado la misma respuesta. No obstante, en descargo del TS debemos señalar que en la sentencia de 19 de febrero de 1992 (Ar. 2294), la referencia a la indemnización para esta modalidad de despido se produce por la recepción de doctrina anterior, aunque no resulte directamente aplicable al caso enjuiciado, que se trataba de una indemnización por cese voluntario en la relación laboral.

<sup>60</sup> Tampoco en la motivación de la enmienda *in voce* del Grupo Socialista, presentada durante el debate en Comisión del Proyecto de Ley, y que dió origen a la DA a que venimos haciendo referencia, aparece muy clara la finalidad de la misma. Así se señala, de una parte, que «se pretende con esta enmienda equiparar de forma excepcional el tratamiento fiscal de las indemnizaciones percibidas por cese laboral, a través de expediente de regulación de empleo, al de las indemnizaciones percibidas por despido improcedente, lo que supone un máximo de cuarenta y dos mensualidades exentas, frente a las doce contempladas en virtud de convenio, y ello para periodos anteriores a la entrada en vigor de la presente ley.» Este párrafo induciría a pensar que el objetivo de la DA era modificar el ordenamiento preexistente. Sin embargo, en el párrafo siguiente se dispone que «con esta disposición el grupo socialista pretende que puedan subsanarse situaciones derivadas del proceso de reconversión industrial que se haya llevado a cabo en años pasados y sobre cuyas situaciones se han producido sentencias judiciales de diferente signo ante recursos presentados por los trabajadores de diversas empresas» (*Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Comisiones. nº 218, de 21 de febrero de 1991, pág. 6480.) Atendiendo a este segundo párrafo, la finalidad de la disposición parece ser una interpretación auténtica de la norma anterior ante las divergencias de la jurisprudencia.

<sup>61</sup> Para un estudio más detallado puede verse nuestro trabajo "Indemnizaciones exentas por cese debido a causas tecnológicas o económicas. Requisitos para la aplicación de la DA 11ª de la Ley 18/91", *JT*, 1997, pág. 23 y ss.

Por lo que se refiere al régimen actualmente vigente no existen dudas de que el límite máximo de exención reconocida en los supuestos de cese por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción se sitúa en el importe máximo de la indemnización prevista de 20 días por año de servicio con un máximo de 12 mensualidades.

### 2.2.2. Cese por causas objetivas

El artículo 52 del Estatuto contempla la posibilidad de extinción del contrato de trabajo por causas objetivas entre las que se incluyen, la ineptitud del trabajador, su falta de adaptación a la modificaciones técnicas operadas en su puesto de trabajo, faltas de asistencia, y, además, cuando exista la necesidad objetivamente acreditada de amortizar puestos de trabajo por alguna de las causas previstas en el artículo 51.1. (económicas, técnicas, organizativas o de producción), pero en número inferior a los necesarios para su consideración como despido colectivo<sup>62</sup>.

Para estos supuestos, el Estatuto (art. 53) prevé una indemnización obligatoria de veinte días por año de servicio, con un máximo de doce mensualidades, que, como se aprecia coincide con la prevista para los casos de despido colectivo por causas económicas, técnicas, etc. Esa indemnización se considera exenta, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del IRPF

Sin embargo, a pesar de las notables similitudes entre esta causa de extinción de la relación laboral y el despido colectivo por causas tecnológicas, económicas, etc, se dio una diferencia importante, si bien transitoria, motivada por la inaplicabilidad DA 11ª de la Ley 18/91, en estos casos, al no mediar un expediente de regulación de empleo..

La consecuencia es que, en estos casos la cuantía exenta se ha limitado, a partir de la ley 18/91, y hasta nuestros días, a 20 días por año con un máximo de 12 mensualidades, debiendo tributar el trabajador por las indemnizaciones que excedan de dicho límite.

---

<sup>62</sup> Para que se pueda tramitar un despido colectivo se exige que la extinción de los contratos afecte a 10 trabajadores en las empresas que ocupen menos de 100; 10 % de los trabajadores para empresase de entre 100 y 300 y treinta trabajadores para las empresas que ocupen trescientos o mas.

### 2.2.3. Cese por decisión del trabajador mediando justa causa

Como ya se ha señalado en su momento, diferente del cese voluntario del trabajador es el supuesto de rescisión del contrato a instancias del mismo trabajador, pero motivada por justa causa.

La presencia de esa justa causa hace que el cese deje de ser voluntario, lo que determinaría la tributación efectiva de las indemnizaciones percibidas, y su presencia justifica la exención hasta las indemnizaciones consideradas mínimas por el Estatuto<sup>63</sup>.

Las que se consideran causas justas para que el trabajador puede solicitar la extinción del contrato son: a) las modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en perjuicio de su formación profesional o en menoscabo de su dignidad; b) La falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado y c) Cualquier otros incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos previstos en los artículos 40 y 41 del Estatuto, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.

Para estos supuestos el Estatuto fija una indemnización idéntica a la prevista para los casos de despido improcedente, es decir, 45 días de salario por año, con un máximo de 42 mensualidades.

Sin embargo, hay que hacer una referencia especial a las modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo, ya que, el artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores, cuando contempla la posibilidad de modificación de las condiciones de trabajo por parte del empresario, reconoce, al mismo tiempo, el derecho del trabajador a rescindir su contrato, cuando la modificación afecta a la jornada de trabajo, horario, o régimen de trabajo a turnos y se considere perjudicado. En este caso, el artículo 41.3 del Estatuto establece una indemnización de veinte días de salario por año de servicio, y con un máximo de nueve meses.

Como se puede apreciar, las diferencias en cuanto a la indemnización son notables entre uno y otro supuesto, por lo que resulta necesario deslindar

---

<sup>63</sup> Aunque la exención actual encuentra su base en la propia ley, esta idea ya había sido afirmada por el TEAC en resoluciones de 24 de mayo de 1988 y 19 de abril de 1989.

convenientemente los presupuestos de hecho que generan cada una de ellas. La clave se encuentra, en el propio artículo 50 del Estatuto que exige una modificación sustancial de las condiciones de trabajo, que, además, redunde en perjuicio de la formación profesional o de la dignidad del trabajador. En estos casos, la indemnización exenta coincidirá con la prevista para los supuestos de despido improcedente.

Cuando no concurra ese perjuicio de la formación o de la dignidad del trabajador, la indemnización correspondiente será la prevista en el art. 41.3 del Estatuto -veinte días de salario por año, con un máximo de nueve mensualidades-.

Pero, además, esta indemnización requiere que la modificación de las condiciones afecte a la jornada, horario, o régimen de trabajo a turnos, no previéndose indemnización alguna para los casos de rescisión del contrato como consecuencia de otras modificaciones (sistema de remuneración, sistema de trabajo y rendimiento o funciones del trabajador). Quiere ello decir que en tales casos la totalidad de las indemnizaciones que pueda percibir el trabajador se consideraran rendimientos del trabajo sujetos y no exentos en el IRPF.

#### 2.2.4. Despido improcedente

Por despido improcedente se entiende, como señala el Estatuto, aquél en el que no se acredita el incumplimiento alegado por el empresario o que no se ajusta en su forma legalmente establecida<sup>64</sup>.

Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario podrá optar entre la readmisión, o el abono de ciertas percepciones económicas.

Cuando se opta por la readmisión, el Estatuto impone el pago de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido hasta la notificación

---

<sup>64</sup> El art. 55.1 establece que «el despido deberá ser notificado por escrito al trabajador, haciendo figurar los hechos que lo motivan y la fecha en que tendrá efectos.

Por convenio colectivo podrán establecerse otras exigencias formales para el despido. Cuando el trabajador fuera representante legal de los trabajadores o delegado sindical procederá la apertura de expediente contradictorio en el que serán oídos, además del interesado, los restantes miembros de la representación a que perteneciere, si los hubiese. Si el trabajador estuviese afiliado a un sindicato y al empresario le constare, deberá dar audiencia previa a los delegados sindicales de la sección sindical correspondiente a dicho sindicato.

de la sentencia que declarase la improcedencia, o hasta que se hubiese encontrado otro empleo, si tal colocación fuese anterior a dicha sentencia y se probase por el empresario lo percibido, para su descuento de los salarios de tramitación. Estos salarios de tramitación, en la medida en que pretenden sustituir los salarios derivados de la prestación laboral durante el tiempo que media entre la efectividad del despido y el pronunciamiento judicial acerca de su improcedencia, no se pueden considerar como indemnizaciones exentas<sup>65</sup>. Si a ello unimos que en estos casos no se produce propiamente una extinción de la relación laboral, no existen dudas sobre la necesaria tributación de dichos salarios de tramitación bajo el concepto de rendimientos del trabajo. A su vez, de cara a su imputación temporal debe tenerse en cuenta las reglas generales ya expuestas que determinan que, cuando se perciban en un período distinto de aquel en que fueron exigibles, deberán imputarse a estos últimos ejercicios practicando las autoliquidaciones complementarias que resulten necesarias, si bien no se exigirán recargos, ni intereses de demora, ni, por supuesto, sanciones.

Cuando el empresario no accede a la readmisión, debe abonar al trabajador, además de los salarios de tramitación, una indemnización de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades. Esta última indemnización estará exenta a efectos del IRPF en la medida en que no supere la menor de las dos cantidades siguientes: 45 días por año de servicio o cuarenta y dos mensualidades<sup>66</sup>. En la medida

---

<sup>65</sup> GIL DEL CAMPO basándose en la doctrina de la Sala de lo Social del TS (Sentencia de 27 de Noviembre de 1989, Ar. 8265), considera que dichos salarios tienen carácter indemnizatorio y, por tanto, gozan de exención en el IRPF («Indemnizaciones...», cit., pág. 34). El TS en la mencionada sentencia, insistimos que dictada por la sala de lo social y sin que tenga nada que ver con cuestiones tributarias, afirma que «dejando al margen que todo salario percibido sin la correspondiente prestación laboral adquiere un inevitable carácter indemnizatorio, perdiendo su originaria y propia significación retributiva...». A nuestro entender, la nota fundamental es el carácter sustitutorio de dichos salarios de tramitación en relación al salario habitual, lo que determina su sujeción y no exención, de forma semejante a los previsto para las pensiones. Buena muestra de ese carácter sustitutorio es que el Estatuto cuantifica los salarios de tramitación desde la comunicación del despido hasta la sentencia que lo declara improcedente, o hasta que se hubiese encontrado otro empleo, si esto ocurriese con anterioridad a la sentencia. En este sentido puede verse la contestación de la DGT de 9 de marzo de 2000 (522-00).

<sup>66</sup> Así lo ha establecido el TEAC en su resolución de 23 de junio de 1992 (JT 176), que, recogiendo la doctrina sentada por la resolución de 26 de febrero del mismo año, dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, señala que «la solución

en que la indemnización exceda de los mencionados límites, tal cantidad quedará sujeta y no exenta, tributando como rendimiento del trabajo, si bien, de carácter irregular, al entenderse generada durante el tiempo que haya durado la relación laboral<sup>67</sup>.

El régimen expuesto de exención de las indemnizaciones hasta el límite legal, resulta de aplicación, tanto si la indemnización se satisface de una sola vez, en forma de capital, como si el pago de la misma se efectúa a través de entregas mensuales o anuales (forma de renta). En la línea que mantiene la Administración<sup>68</sup>, la fórmula utilizada no debe desvirtuar dicha exención. Por tanto, tratándose de indemnizaciones percibidas en forma de renta, tales cantidades resultarán exentas en tanto la suma de todas las percibidas por este concepto no supere los límites legales en función del tiempo trabajado. Una vez superado dicho límite las cantidades que se perciban con posterioridad deben tributar de forma efectiva, quedando la empresa que las satisface obligada a practicar las pertinentes retenciones. Estos excesos, aunque se vayan percibiendo en ejercicios diferentes y sucesivos, tendrán siempre la consideración de rentas irregulares siendo su período de generación, en todo caso, el tiempo de trabajo en la empresa.

### 2.2.5. Contratos de alta dirección

Los denominados contratos de alta dirección constituyen una relación laboral especial regulada por el RD 1382/85, de 1 de agosto. Esta relación

---

adoptada por la legislación laboral es la de establecer cantidades fijas determinadas estrictamente en función de las circunstancias concurrente y de los años de trabajo desempeñado, si bien con un techo o importe máximo que jugará sólo en el caso de que la aplicación de la regla general determine cuantías superiores, quedando sujeto al impuesto las indemnizaciones que excedan de dicha cuantía, y, según se desprende del presente expediente la Entidad reclamante supera el límite de cuarenta y cinco días de salario por año de trabajo en el pago de indemnizaciones a sus empleados, quedando el exceso sujeto a tributación, debiendo rechazarse la alegación del recurso que considera exenta, en todo caso, cuarenta y dos mensualidades».

<sup>67</sup> Esta posibilidad de considerar la indemnizaciones que, por superar los límites fijados con carácter obligatorio por la normativa laboral, quedan sujetos y no exentos, como rentas irregulares es admitida por el TS en su S. de 19 de febrero de 1992 (Ar. 2294). También el TSJ de Castilla-La Mancha, en su sentencia de 26 de abril de 1993 (JT 413), si bien se refiere a una indemnización que excede de los límites previstos para los supuestos de cese por causas tecnológicas o económicas, mantiene la resolución del Tribunal Económico que consideraba como renta irregular dicho exceso, siendo su período de generación el tiempo de trabajo prestado en la empresa.

<sup>68</sup> Vid en este sentido Contestación de la DGT de 22 de junio de 1992 (TF 36/93, pág. 15).

laboral está fundada en la recíproca confianza de las partes, lo que determina un régimen especial también para las indemnizaciones por cese o despido del trabajador de alta dirección.

Tratando de sistematizar las situaciones que generan derecho a indemnización podemos hablar de: a) Desistimiento unilateral del empresario o voluntad del alto directivo cuando medien causas justificativas<sup>69</sup> y b) Despido improcedente o nulo. Para el supuesto de desistimiento del empresario o extinción por voluntad del trabajador mediando justas causas se prevé que «el alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato: a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades». De forma similar, para los supuestos de despido improcedente o nulo, se dispone que «en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades».

Al margen de estas situaciones la relación puede extinguirse por decisión unilateral del trabajador, o bien por decisión del empresario basado en un incumplimiento grave y culpable del alto directivo, sin embargo, en ninguno de los dos supuestos se genera indemnización alguna a favor de éste<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> El art. 10, Tres, del RD 1382/85 enumera como causas que justifican la extinción por parte del alto directivo con derecho a las indemnizaciones las siguientes:

a) Las modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden notoriamente en perjuicio de su formación profesional, menoscabo de su dignidad, o sean decididas con grave transgresión de la buena fe, por parte del empresario.

b) La falta de pago o retraso continuado en el abono del salario pactado.

c) Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor, en las que no procederá el abono de las indemnizaciones a las que se refiere este número.

d) La sucesión en la empresa o cambio importante en la titularidad de la misma, que tenga por objeto una renovación de sus órganos rectores o en el contenido y planteamiento de su actividad principal, siempre que la extinción se produzca dentro de los tres meses siguientes a la producción de tales cambios».

<sup>70</sup> Si se contempla una indemnización a favor del empresario cuando la extinción por voluntad del alto directivo no fue precedida del preceptivo preaviso (mínimo de tres meses, pudiendo llegar hasta seis si así lo pactan las partes) y que consistirá en una cantidad equivalente a los salarios correspondientes a la duración del periodo incumplido.

El problema que se plantea en relación al tratamiento fiscal de las indemnizaciones por cese o despido en estos contratos de alta dirección es que, a diferencia de lo que ocurre en el Estatuto de los Trabajadores, no se establecen unas indemnizaciones obligatorias, sino que se remite a lo pactado por las partes, estableciendo, sin embargo, unas indemnizaciones, a las que ya nos hemos referido, que se aplicarán a falta de pacto. Por tanto, la gran cuestión consiste en determinar cuál es el importe de la indemnización que resulta exento.

Tanto la vieja regulación del IRPF como el actual art. 7 de la Ley 35/2006 vinculan la exención -antes la no sujeción- de las indemnizaciones a la cuantía legalmente obligatoria de las mismas. En esta situación cabrían dos interpretaciones extremas: De una parte, negar la exención de cuantía alguna en estos supuestos, ya que, reglamentariamente no se establece ninguna indemnización con carácter obligatorio; Y, en segundo lugar, afirmar que la exención abarca la totalidad de la indemnización siempre que no rebase las cuantías pactadas por las partes<sup>71</sup>, pues a ese pacto se remite el R.D. lo que le atribuiría carácter obligatorio.

El TEAC ha optado por una postura intermedia, considerando que la exención se limita a la cuantía establecida en el RD 1382/85 para los supuestos de ausencia de pacto<sup>72</sup>. Para ello, el TEAC se apoya en los dos siguientes argumentos: De una parte, niega que se pueda confundir el máximo obligatorio fiscal con el máximo obligatorio a efectos civiles o laborales, lo que descarta la posibilidad de extender la exención hasta la cuantía pactada. Y, en segundo lugar, frente a la negación de cualquier cantidad exenta, entiende que, aunque las cuantías fijadas en el Decreto no tienen carácter obligatorio, cumplen una función semejante a las establecidas en la legislación laboral, pues están poniendo de manifiesto cual es el importe que el autor de la norma considera como indemnización por la pérdida del derecho al trabajo. Esta doctrina, por otra parte, resulta aplicable tanto a la situación anterior a la Ley 18/91, como a los supuestos producidos tras su entrada en vigor, pues,

<sup>71</sup> En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994 (*La ley* 1994-3, 649) considera que tal pacto tiene la naturaleza de cláusula penal en la que se fija la indemnización por lo que se considera como no sujeta al IRPF

<sup>72</sup> Vid. en este sentido resoluciones de 22 de octubre de 1991; 9 de junio de 1993 (*JT* 984); 23 de junio de 1993 (*JT* 1070) y 7 de julio de 1993 (*TF* 45/94). En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en su Contestación de 31 de mayo de 1993 (*TF* 44/94, pág. 9 y ss. y 19 de marzo de 1997 (521-97).

a juicio del TEAC, la exigencia de determinación normativa de la indemnización y la ineficacia a estos efectos de los convenios, pactos o contratos no es una innovación de dicha ley, sino que simplemente reiteraba lo ya establecido en el Reglamento de 1981<sup>73</sup>.

Esta doctrina del TEAC presenta, a nuestro entender, serios inconvenientes desde una interpretación literal de los preceptos, pues, como ya se ha señalado, tanto el Reglamento del 81, como inicialmente la ley 18/91, y la totalidad de las leyes que la han seguido, hacen mención a las cuantías establecidas con carácter obligatorio en la normativa laboral, circunstancia que no concurre, desde luego, en las indemnizaciones a que venimos refiriéndonos, las cuales dependerán siempre de la voluntad de las partes.<sup>74</sup>

Pero, aún admitiendo la solución aportada por el TEAC pueden plantearse algunos problemas en aquellos supuestos en los que la indemnización acordada en el contrato sea inferior a la prevista con carácter subsidiario en el RD 1382/85. Si, en la línea del TEAC, consideramos que las cuantías fijadas en el mencionado RD constituyen la cuantificación de la indemnización por cese, deberíamos entender que las mismas se aplican en todo caso. Sin embargo ello nos conduciría al absurdo de reconocer la exención de ciertas indemnizaciones que no resultan obligatorias ni reglamentariamente, -por existir un pacto-, ni contractualmente -por contemplar el contrato unas cuantías inferiores-, en contra del espíritu y de la letra de la ley que limita la exención a las indemnizaciones legal o reglamentariamente obligatorias.

Por todo lo anterior pensamos que en estos contratos no existe indemnización alguna establecida legal o reglamentariamente con carácter obligatorio, ya que las previstas en el R.D. que venimos mencionando se aplicarán únicamente a falta de pacto, pudiendo este último excluir cualquier indemnización. Por ello, la ausencia de indemnizaciones legal o reglamentariamente establecidas con carácter obligatorio, impide el reconocimiento para las mismas de la exención en cuantía alguna. En esta misma línea se ha pronunciado el TS en su sentencia de 21 de diciembre de 1995, la cual, si bien tiene en consideración la normativa anterior a 1991, considera que la misma solución

<sup>73</sup> Vid. en este sentido las resoluciones ya citadas de 23 de junio y 7 de julio de 1993.

<sup>74</sup> Frente a las disposiciones contenidas en el Estatuto de los Trabajadores, la aplicación de las indemnizaciones previstas en el RD 1382/85 dependerá de que la partes, voluntariamente, no hayan incluido ninguna estipulación en tal sentido en los contratos firmados.

puede ser sostenida tras la publicación de la ley 18/91 y, consiguientemente, bajo la legislación actual<sup>75</sup>. Debe señalarse de todas formas, que la sentencia mencionada cuenta con un voto particular del magistrado GOTA LOSADA, en el que se defiende la no sujeción -en los términos de la nueva ley diríamos la exención- de las indemnizaciones percibidas en tanto no superen los límites establecidos para las indemnizaciones en caso de despido improcedente en la línea ya adelantada por una Resolución de la DGT de 29 de septiembre de 1984..

Al lado de las indemnizaciones por cese o despido del personal de alta dirección, el R.D. 1382/85 prevé también indemnizaciones cuando no se observe el preaviso establecido<sup>76</sup>. En la línea marcada por la DGT<sup>77</sup> consideramos que las cantidades percibidas como consecuencia de la infracción del plazo de preaviso no constituyen indemnización<sup>78</sup> sino una compensación económica que trata de paliar los perjuicios sufridos por la infracción del preaviso, sustituyendo los salarios dejados de percibir durante dicho plazo, y como tal sustituto de los salarios debe quedar sometido a gravamen. Buena prueba de la consideración de las cantidades en cuestión como indemnizatorias de los perjuicios derivados de la infracción de la confianza sobre la que se fundamenta esta relación laboral especial, y no vinculados a la pérdida del derecho al trabajo es que la misma indemnización se prevea a favor del empresario cuando el deber de preaviso sea incumplido por el trabajador<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> Como muestra de ello pueden verse las Contestaciones de la DGT de 6 de marzo de 2000 (450-00), 9 de marzo de 2000 (520-00) y (521-00), 9 de mayo de 2001 (884-01), 23 de septiembre de 2003 (1392-03); 2 de marzo de 2005 (325-2005) que asumen los postulados del TS declarando la sujeción y no exención de las indemnizaciones satisfechas con ocasión del cese del contrato de alta dirección por decisión unilateral del empresario. Ese mismo régimen resulta de aplicación a los contratos laborales especiales de los deportistas profesionales, al amparo del RD 1006/1989 (contestación de la DGT de 19 de diciembre de 2000 (2385-00).

<sup>76</sup> El art. 10 del R.D. 1382/85 establece una preaviso mínimo de tres meses el cual, no obstante, puede elevarse hasta seis meses si así se establece por escrito en los contratos celebrados por tiempo indefinido o de duración superior a cinco años. Este periodo de preaviso rige tanto si la extinción se produce por voluntad del alto directivo como del empresario.

<sup>77</sup> Vid. Contestación de la DGT de 31 de mayo de 1993 (TF 44/94, págs. 9 y ss.).

<sup>78</sup> Entiende la D.G.T que «el deber de preaviso es consecuencia obligada de esa recíproca confianza que fundamenta esta relación laboral de carácter especial... por consiguiente cuando el deber de preaviso se trata, la indemnización no cumple una función tuitiva, connatural a la esencia del derecho laboral, sino más bien una función de garantía propia del derecho privado...».

<sup>79</sup> Señala el art. 10.2 del R.D.1382/85 que «el empresario tendrá derecho, en caso de incumplimiento total o parcial del deber de preaviso, a una indemnización equivalente a

Dos últimas cuestiones peculiares que se plantean en relación a las indemnizaciones por extinción de la relación laboral especial de alta dirección vienen determinadas por la circunstancia de que el acceso a una relación laboral de esta naturaleza puede producirse a través del sistema de promoción interna, de tal forma que se sustituya la relación laboral normal preexistente, o bien que ésta simplemente se suspenda<sup>80</sup>. En los casos de suspensión de la relación ordinaria, al cese de la relación de alta dirección puede producirse la reincorporación a la modalidad normal de relación laboral. En estos casos, la reincorporación como trabajador ordinario determina que no se pueda hablar de extinción de la relación laboral, por lo que las indemnizaciones que se perciban no pueden tener esa naturaleza y deben de quedar sujetas y no exentas en el IRPF<sup>81</sup>. Esta conclusión no es demasiado relevante partiendo de la tesis expuesta y refrendada por el TS del sometimiento y no exención de las indemnizaciones por cese en esta relación especial, habida cuenta de la no existencia de una cuantía legal o reglamentariamente obligatoria. Sin embargo, adquiere importancia si se considerase, con carácter general, la exención de los siete días de salario por año de servicio, en la línea que mantenía el TEAC y por la propia DGT, pues obligaría a declarar la sujeción y no exención en estos supuestos de reincorporación a la relación laboral ordinaria.

La segunda posibilidad con la que podemos encontrarnos es que, tratándose también de supuestos de promoción con suspensión de la relación laboral ordinaria, el empresario abone la indemnización en lugar de proceder a la readmisión. En estos casos la cuantía de la indemnización percibida resultará exenta hasta el límite máximo previsto legalmente en función del tiempo trabajado bajo la modalidad de relación laboral ordinaria. El exceso, en la medida en que no existe indemnización exenta para el contrato de alta dirección deberá tributar efectivamente<sup>82</sup>.

---

los salarios correspondientes a la duración del período incumplido». Llama la atención el hecho de que mientras las indemnizaciones por despido se dejan a la voluntad de las partes manifestadas en el pacto, estas cantidades por infracción del preaviso tengan carácter dispositivo.

<sup>80</sup> La promoción interna como modo de acceder a la relación laboral especial y sus distintas situaciones aparece regulada en el art. 9 del R.D. 1382/85.

<sup>81</sup> En este sentido la contestación de la DGT de 19 de marzo de 1997 (521-97).

<sup>82</sup> Así se afirma en las contestaciones de la DGT de 1 de octubre de 2001 (1793-01) y 27 de noviembre de 2002 (1851-02). En sentido contrario, la contestación de la DGT de 9 de marzo de 2000 (505-00) niega que se pueda gozar de ninguna exención en estos casos.

Cuando la promoción al contrato de alta dirección se efectúa a través de la sustitución de la anterior relación laboral ordinaria, desaparece cualquier posibilidad de exención de las indemnizaciones por cese, aplicándose así el régimen general previsto para esta modalidad de contratos.

### 3. Conclusiones

A modo de epílogo se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1.- La exención de las indemnizaciones previstas para los casos de despido se limitan a las cantidades establecidas con carácter obligatorio para cada una de las situaciones posibles.

2.- Las cantidades no amparadas por la exención deben considerarse como rentas del trabajo, gozando de la condición de rentas irregulares, pudiendo beneficiarse de la reducción prevista para éstas, salvo en los casos en que, por la forma de cuantificación y de percepción, se considere que se perciben con regularidad. Estas indemnizaciones no exentas deben imputarse al ejercicio en que se genere su derecho a la percepción, sin perjuicio de que cuando estuviesen pendientes de resolución judicial la imputación se efectuará al ejercicio en que dicha resolución devenga firme.

3.- La Administración viene interpretando en un sentido amplísimo los supuestos de no desvinculación, tanto desde el punto de vista de las empresas como de los servicios prestados, extendiendo la no desvinculación a los casos de prestación de servicios profesionales o de actividades empresariales, e incluso en relación con entidades sin ánimo de lucro, lo que determina a sujeción a gravamen de las indemnizaciones recibidas.

4.- Para el cálculo del período de tiempo trabajado se deben tomar en consideración únicamente el tiempo de servicios prestados a la empresa en la que se cesa, salvo cuando, por reunir los requisitos establecidos jurisprudencial-

---

En sentido diferente El TEAC, ha entendido en su resolución de 5 de julio de 1995 (T.F. 69/96) que en el supuesto de despido de un alto directivo que con anterioridad ocupaba un puesto con relación laboral común, sólo resultaría no sujeta -en la actualidad diríamos exenta- la indemnización en la medida en que no excediese de 7 días de salario por año de servicio, sin que se pudiesen computar los períodos de relación laboral común. Esta posición, sin embargo, no resulta acorde con lo señalado por el TS en su sentencia de 21 de diciembre de 1995.

dencialmente, se considere que es el grupo de empresas el empleador, en cuyo caso se computará la totalidad del tiempo trabajado en empresas del grupo.

5.-En los supuestos de cese fundado en causas económicas la cuantía exenta se limita a 20 días de salario por año trabajado, con un límite máximo de 12 mensualidades.

6.- En relación con los contratos de alta dirección, si bien es doctrina reiterada la improcedencia de la exención de las indemnizaciones, debe tenerse en cuenta que dicha exención resulta procedente cuando el acceso a dichos contratos es resultado de la promoción con suspensión de la relación previa, en la parte que corresponda a esta.