

**LUIS DE LORENZO GIL***Abogado. Socio de Cuatrecasas***Extracto:**

LA Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad modificó el párrafo e) del artículo 7 de la Ley 40/1998 (transformado, actualmente, en el mismo apartado y artículo pero del Real Decreto Legislativo 3/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) introduciendo un segundo párrafo cuya escasa calidad técnica está generando en las empresas innumerables dudas sobre el tratamiento tributario que debe darse a aquellas indemnizaciones que se satisfacen como consecuencia de despidos en los que se dan las circunstancias contempladas en el apartado 2 del artículo 56 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, es decir, cuando el empresario reconoce la improcedencia del despido y ofrece la indemnización procedente al trabajador, depositándola, en su caso, en el juzgado de lo social a su favor.

Esta norma tiene fuertes contradicciones internas que difícilmente pueden salvarse de una forma coherente, de modo que la inseguridad jurídica parece estar garantizada en este campo, lo que dejará abierta la puerta, una vez más, a la sobreponderación de los criterios que pueda establecer al respecto la Dirección General de Tributos a cuyas contestaciones –verdadera fuente del derecho *de facto*– se acude hoy en día –incluso antes que al texto de la propia norma que pretenden interpretar– para dilucidar cualquier cuestión tributaria.

El presente artículo trata de poner de manifiesto cuáles son esas contradicciones y cuál sería, a juicio del autor, la forma más coherente –o, mejor dicho, menos incoherente– de salvarlas.

---

## Sumario:

---

Introducción.

El párrafo primero del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Interpretación teórica del párrafo primero del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Aplicación práctica del párrafo primero del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

El párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Análisis de la primera parte del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Interpretación amplia.

Interpretación restrictiva.

Análisis de la segunda parte del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Conclusiones provisionales.

Análisis de la tercera parte del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

Conclusión.

## INTRODUCCIÓN

El apartado e) del artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene establecida una exención para *«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»*.

Además, dicho artículo tiene un segundo párrafo, de reciente introducción, según el cual, *«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 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»*.

## EL PÁRRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 7 e) DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IRPF

Como se acaba de indicar, el párrafo primero del apartado e) del artículo 7 declara exentas, por lo que ahora interesa, las *«indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores»*.

Por consiguiente, para verificar si una determinada indemnización está o no exenta de tributación bastará con verificar si su abono resulta obligatorio de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores. Sin embargo, la cuantía que establece como obligatoria el Estatuto de los Trabajadores no es única para todas las «modalidades» de despido o cese que contempla.

Esta última circunstancia puede llegar a complicar enormemente la verificación de la exención de la indemnización en el ámbito tributario, pues exige adscribir previamente el despido o cese a alguna de las «modalidades» contempladas en el Estatuto de los Trabajadores para así poder determinar cuál es la cuantía que con carácter obligatorio liga dicho Estatuto a esa «modalidad» concreta.

La complejidad radica en determinar las causas reales por las que se pretende extinguir el contrato de trabajo porque, dependiendo de cuales sean éstas, nos encontraremos, o no, ante los supuestos a los que el Estatuto de los Trabajadores liga, con carácter obligatorio, el pago de una indemnización; extinción por voluntad del trabajador fundada en causas justas, despido colectivo, extinción por causas objetivas o despido improcedente.

### **Interpretación teórica del párrafo primero del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.**

Cuando ha sido la autoridad laboral <sup>1</sup> quien ha analizado las causas reales que han llevado a la extinción del contrato de trabajo y ha determinado, con la condición de cosa juzgada *erga homines*, a cuál de las «modalidades» contempladas en el Estatuto de los Trabajadores corresponde el cese o despido, poco queda por hacer en el ámbito tributario, excepto determinar la cuantía indemnizatoria que tenga establecida con carácter obligatorio esa «modalidad» y aplicar sobre ella la exención contemplada en el apartado e) del artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se puede afirmar que cuando la determinación de dicha «modalidad» ha sido realizada por la autoridad laboral en la forma expuesta, la Administración Tributaria debe limitarse a verificar cuál es la cuantía indemnizatoria establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores y a comprobar si la cuantía declarada exenta ha rebasado o no ese límite cuantitativo, careciendo de capacidad para cualquier otra actuación.

Y también se puede afirmar, aunque esta vez en un plano estrictamente teórico, que cuando la determinación de dicha «modalidad» no haya sido realizada por la autoridad laboral (incluso aunque ésta haya mediado de alguna forma pero sin que su intervención se haya plasmado en una resolución que revista la condición de cosa juzgada *erga homines*) la Administración Tributaria tiene plena capacidad para determinar por su propia cuenta cuál es la «modalidad» de despido o cese ante la que se encuentra con objeto de verificar si el Estatuto de los Trabajadores liga a ella una indemnización como obligatoria y en qué cuantía. Dicha capacidad se limita, lógicamente, al ámbito tributario y de cara a verificar la procedencia de la exención contemplada en el artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

### **Aplicación práctica del párrafo primero del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.**

Sin embargo, lo que ha quedado expuesto no ha sido la práctica habitual en el ámbito tributario. La Inspección y la Dirección General de Tributos han venido interpretando que la fuente de la obligación de indemnizar tan sólo era el Estatuto de los Trabajadores (o su normativa de desarrollo) en aquellos casos en los que intervenía la autoridad laboral.

<sup>1</sup> De ahora en adelante, dentro de esta denominación se consideran incluidos los tribunales de la jurisdicción social.

Por el contrario si no intervenía la autoridad laboral se ha considerado que la fuente de la obligación de indemnizar era un «convenio, pacto o contrato», negándose la aplicación de la exención aun cuando pudiese resultar evidente la improcedencia de un despido, palmaria la existencia de causas objetivas para extinguir el contrato, o justa la causa alegada por el trabajador.

En este sentido, es significativa la contestación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de noviembre de 1994 a la siguiente cuestión: «*para considerar improcedente el despido, ¿es preciso acto de conciliación o sentencia judicial?, ¿es suficiente documento público en el que las partes así lo consideren?* La contestación afirma que «*El Estatuto de los trabajadores sólo prevé una indemnización obligatoria por despido improcedente cuando así haya sido declarado por sentencia judicial (o en acto de conciliación previa, conforme a la legislación procesal). Por consiguiente, únicamente la indemnización por despido declarado improcedente por sentencia judicial o en acto de conciliación (...) por ser obligatoria, estará exenta considerándose en los demás casos como indemnización establecida en virtud de convenio, pacto o contrato*». Idéntico criterio mantiene la Dirección General de Tributos, que, en contestaciones de 20 y 21 de febrero de 1992, ha manifestado que «*por tanto, las cantidades percibidas como indemnizaciones por despidos declarados improcedentes –en el presente caso reconocido ante el CMAC [UMAC en la segunda de las contestaciones] como requisito procesal previo y obligatorio– estarán exentas de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las de las Personas Físicas (...)*».

En definitiva, y a nuestro juicio, dos son los principios en los que se viene apoyando, de forma generalizada, la Administración Tributaria a la hora de aplicar en la práctica el apartado e) de artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- El primero, considerar que si no interviene, de cualquier forma, la autoridad laboral, la fuente de la obligación de indemnizar nunca será el Estatuto de los Trabajadores o su normativa de desarrollo y que, consecuentemente, nunca resultará de aplicación la exención. La Administración Tributaria parece haberse negado, sistemáticamente, a ejercer, en estos casos, la facultad de que dispone para calificar y adscribir el despido o cese a alguna de las «modalidades» contempladas en el Estatuto de los Trabajadores, lo que le permitiría llegar a declarar la exención de la indemnización percibida si a su juicio el cese o despido encajaba en alguno de aquellos a los que el Estatuto de los Trabajadores liga como obligatoria una indemnización, aunque no hubiese intervenido la autoridad laboral.
- El segundo, renunciar, cuando tan sólo media un acto de conciliación, a la capacidad jurídica que tiene para calificar el cese o despido de forma diferente al conciliado por las partes a fin de determinar la indemnización exenta <sup>2</sup>. Lo cierto es que en el terreno estrictamente práctico y hasta hoy la intervención de un ente (el Servicio de Mediación,

<sup>2</sup> Razón por la cual y dada la facilidad de «alterar la realidad» que existe en una mera conciliación, en la que la autoridad laboral tal sólo da testimonio de lo acordado por las partes y en la que el efecto de cosa juzgada tan sólo alcanza a éstas, se ha venido recomendando, en determinados supuestos, acudir a la conciliación previa ante el juez o incluso la obtención de una sentencia judicial firme (no es infrecuente ver cómo se acepta por las partes la improcedencia de un supuesto despido para lograr, por ejemplo, la exención tributaria de «premios de jubilación»).

Arbitraje y Conciliación) diferente a las propias partes interesadas ha actuado como freno (aunque sólo sea psicológico) de la Inspección de los Tributos, que no parece haberse atrevido a cuestionar nunca la calificación del despido o cese conciliada por el trabajador y el empresario.

## **EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 7 e) DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IRPF**

Desde el día 14 de diciembre de 2002 el apartado e) del artículo 7 de la ley 40/1998 (transformado, actualmente, en el mismo apartado y artículo pero del Real Decreto Legislativo 3/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) tiene un nuevo párrafo, según el cual, *«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 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»*.

Dada la escasa «calidad técnica» y las numerosas contradicciones que encierra este segundo párrafo, para su correcta interpretación resulta imprescindible desagregarlo en tres partes diferentes:

- Una PRIMERA PARTE, que comprendería el supuesto de hecho contemplado en él, según la cual el párrafo se aplicará *«cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación»*.
- Una SEGUNDA PARTE, que, desde luego, establece las consecuencias jurídicas aplicables al supuesto de hecho anterior (*«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 que, además, podría estar acotando los supuestos de hecho que describe la PRIMERA PARTE.
- Y finalmente una TERCERA PARTE que acotaría, aún más, tales supuestos de hecho al exigir que *«no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas»*.

### **Análisis de la PRIMERA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.**

De acuerdo con esta primera parte, el segundo párrafo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF declara exentas ciertas indemnizaciones por despido *«cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación»*.

Inmediatamente surge la duda sobre cuáles son los supuestos de hecho a los que, según esta primera parte, resulta de aplicación el segundo párrafo, es decir, cuáles son los casos en los que «*se extingue el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*».

Teniendo en cuenta que la modificación se ha introducido mediante una Ley –la 45/2002, de 12 de diciembre– que también ha venido a acortar para los despidos improcedentes –mediante la consignación judicial de la indemnización– el período durante el cual se devengan los denominados «salarios de tramitación», caben dos posibles interpretaciones:

- Una, **restrictiva**, sería pensar que el supuesto de hecho que contempla el segundo párrafo ahora analizado va referido, tan sólo, a los supuestos en los que el contrato de trabajo se extingue mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores.
- La otra, **amplia**, sería considerar que el párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF no está pensando, tan sólo, en las extinciones previas al acto de conciliación que se contemplan en el 56.2 del Estatuto de los Trabajadores, sino en cualquier extinción del contrato de trabajo que se produce sin la intervención de autoridad laboral <sup>3</sup>.

Ninguna de las dos interpretaciones está exenta de contradicciones y es difícil determinar cuál de ellas adoptará finalmente la Administración Tributaria y si esta última será compartida por los tribunales de justicia. Pero las consecuencias de orden práctico que se derivarán de una y otra sí pueden ser muy diferentes.

#### *Interpretación amplia.*

Que el supuesto de hecho que contempla la PRIMERA PARTE del segundo párrafo ahora analizado no puede ir referido, tan sólo, a los supuestos en los que el contrato de trabajo se extingue mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores podría parecer evidente por dos razones:

- Porque el supuesto contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores no es el único en el que el contrato de trabajo se extingue sin que llegue a existir un acto de conciliación y esta PRIMERA PARTE alude a todos ellos sin distinción. Así, el contrato de trabajo podría extinguirse por causas improcedentes sin ni siquiera consignar judicialmente la

<sup>3</sup> Parece simplemente un defecto de expresión la referencia a la extinción «*con anterioridad al acto de conciliación*» porque, de extinguirse con anterioridad el contrato de trabajo, aquél –el acto de conciliación– nunca llegará a producirse, pese a que la expresión «*con anterioridad*» parezca indicar que dicho acto debe tener lugar necesariamente, aunque en un momento posterior. Por ello, lo lógico es entender que el párrafo segundo se refiere a aquellos supuestos en los que se extingue el contrato de trabajo sin que surja controversia alguna entre las partes que requiera la intervención de la autoridad laboral.

indemnización o podría extinguirse por causa justa alegada por el trabajador, o por causas objetivas, o por incumplimiento grave y culpable del trabajador, sin conciliar ninguno de estos supuestos ante la autoridad laboral <sup>4</sup>, e incluso por mutuo acuerdo entre las partes. Todos ellos son también supuestos de extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, de modo que, de haberse buscado una interpretación restrictiva, en lugar de referirse a los supuestos de «*extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*» esta PRIMERA PARTE se hubiese referido a los supuestos «contemplados o resueltos de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores».

- Y porque tan sólo tendría sentido que la SEGUNDA PARTE del párrafo se encargara (como así hace) de restringir el ámbito de aplicación de este párrafo a los supuestos en los que exista un despido (dice la SEGUNDA PARTE que «*estarán exentas las indemnizaciones por despido*») cuando de la PRIMERA PARTE pueda desprenderse que va referida a cualquier extinción del contrato de trabajo que se produzca sin la intervención de la autoridad laboral. En caso contrario (interpretación restringida) se produciría una redundancia sin sentido porque el procedimiento del artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores tan sólo puede darse en los supuestos de despido improcedente. Posteriormente se volverá a incidir en este aspecto.

Aun así, hay un serio obstáculo para entender que el párrafo segundo está pensando en la interpretación amplia, es decir, en cualquier extinción del contrato de trabajo por despido que se produzca sin la intervención de la autoridad laboral. Porque ello supondría introducir una discriminación injustificada y sin sentido en el tratamiento tributario de las indemnizaciones por despido. Así, al declararse para estos casos «*exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiese correspondido en el caso de que el mismo hubiese sido declarado improcedente*» –que son 45 días de salario por año de servicio– se estaría, por ejemplo, incrementando el importe de la indemnización que estaría exenta en un supuesto de despido por causas objetivas desde los 20 días de salario por año de servicio que resultarían obligatorios en el caso de haber intervenido en tal despido la autoridad laboral, hasta los 45 días de salario por año de servicio procedentes si el contrato de trabajo se extinguiese sin mediar dicha autoridad; o logrando la exención para la indemnización satisfecha voluntariamente por la empresa ante un despido por incumplimiento grave y culpable del trabajador en el que no haya intervenido la autoridad laboral pues éstos son también supuestos de «*extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*» <sup>5</sup>.

Salvar esta grave contradicción exigiría entender que la referencia que la SEGUNDA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF hace a «*las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiese correspondido en el caso de que el mismo hubiese*

<sup>4</sup> Que la extinción del contrato de trabajo así configurada sea prácticamente inexistente por dificultar o impedir el acceso a las medidas de protección por desempleo no significa que sea jurídicamente imposible y que, por tanto, no deban tomarse en consideración a la hora de analizar la situación en el ámbito estrictamente tributario.

<sup>5</sup> Además, y como no puede afirmarse que en tales supuestos exista un despido, quedarían al margen de la exención las indemnizaciones satisfechas como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo por justa causa alegada por el trabajador. Ello supondría una nueva contradicción discriminatoria en el régimen de las indemnizaciones por extinción del contrato de trabajo.

*sido declarado improcedente*» no es una referencia **objetiva** sino **subjctiva**, como posteriormente se explicará, lo que, como también se aclarará después, permitiría restringir aún más los supuestos de hecho que, bajo la interpretación **amplia**, quedarían amparados por el párrafo segundo del artículo 7 e) hasta reducirlos a dos: **a)** los despidos que, reuniendo los requisitos necesarios para ser calificados de improcedentes, no hayan requerido acto de conciliación por haberse seguido el procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores y **b)** aquellos otros que, reuniendo también los requisitos necesarios para ser calificados de improcedentes, hayan sido solventados por acuerdo entre las partes sin intervención de la autoridad laboral.

#### *Interpretación restrictiva.*

Que los supuestos de hecho que contempla la PRIMERA PARTE ahora analizada tan sólo son los supuestos en los que el contrato de trabajo se extingue mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores podría venir avalado por dos razones:

- Una de ellas, ya expuesta anteriormente, es el hecho de que la modificación tributaria se haya realizado a través de la misma Ley que ha introducido, en la normativa laboral, el nuevo procedimiento de consignación judicial. Esta razón tiene aún más fuerza si se considera que la modificación tributaria entró en vigor el mismo día –14 de diciembre de 2002– que lo hizo el procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores cuando lo habitual es que las modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas surtan efecto coincidiendo con el inicio de un nuevo período impositivo, es decir, el día 1 de enero.
- La otra tiene mucho que ver con la interpretación que se quiera dar a la referencia contenida en la SEGUNDA PARTE del párrafo («*que no excedan de la que hubiese correspondido en el caso de que el mismo hubiese sido declarado improcedente*») porque, si se considera que tal referencia es **objetiva**, la interpretación **restrictiva**, como se explicará posteriormente, es la única que resultaría compatible con tal consideración.

#### **Análisis de la SEGUNDA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.**

La definida antes como SEGUNDA PARTE establece las consecuencias jurídicas aplicables al supuesto de hecho de la siguiente forma: «*estarán exentas las indemnizaciones*», añadiendo a continuación «*por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente*».

La consecuencia jurídica es evidente: la indemnización estará exenta de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, como ya se anticipó anteriormente, tan sólo lo estará aquella que tenga su origen en un **despido** («*estarán exentas las indemnizaciones por despido*»), lo cual supone acotar aún más los supuestos de hecho a los que pueda referirse este segundo párrafo: sólo afecta a las extinciones del contrato de trabajo por despido.

Ya se ha dicho que esta acotación de los supuestos de hecho puede ser, por la redundancia que supone con ella, un primer obstáculo para aceptar la posibilidad de la interpretación **restrictiva** de la PRIMERA PARTE. En efecto, si esta última interpretación limita ya los supuestos de hecho a los que resulta de aplicación el párrafo segundo a los despidos <sup>6</sup>, ¿qué sentido tiene introducir una nueva acotación de tales supuestos de hecho («*estarán exentas las indemnizaciones por despido*») exigiendo, simplemente, y una vez más, el mismo requisito –que se trate de un despido– que ya consta implícito y de forma más restringida en la descripción general del supuesto de hecho? Tal acotación es, evidentemente, redundante y no tiene sentido desde este punto de vista, pues hubiese bastado con hacer referencia a que «*estarán exentas las indemnizaciones [omitiendo "por despido"] que no excedan (...)*».

Dicha acotación, sin embargo, cobra pleno sentido si se acepta la interpretación **amplia** porque, de acuerdo con ésta, la PRIMERA PARTE del párrafo (la descripción general del supuesto de hecho) daría lugar a su aplicación a tantos supuestos de hecho (cualquier extinción del contrato de trabajo que se produce sin la intervención de autoridad laboral) que es preciso seguir avanzando en su acotación para eliminar, como antes se dijo, supuestos de extinción de mutuo acuerdo que, de otra forma, quedarían también amparados, sin ningún sentido, por la exención.

En cualquier caso, y dada la escasa «calidad técnica», que antes se anunció, de la norma ahora analizada, una redundancia como la expuesta no parece razón de peso suficiente para descartar la interpretación **restrictiva**.

Una vez vista la consecuencia jurídica de esta SEGUNDA PARTE –la exención–, lo realmente importante es establecer cuál es el verdadero alcance de la afirmación en ella contenida y según la cual la cuantía de la indemnización por despido que quedará exenta de tributación no puede exceder de la «*que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente*».

Al respecto, caben, también, dos posturas o interpretaciones:

- La primera de ellas, **objetiva**, es considerar que tal expresión es una mera referencia para determinar el importe de la indemnización que estará exenta: 45 días de salario por año de servicio hasta un máximo de 42 mensualidades. Así entendida, no es más que una mera referencia objetiva a una cuantía establecida en otro lugar del ordenamiento jurídico y para determinarla bastará con acudir a la letra a) del apartado primero del artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores.

<sup>6</sup> Y, dentro de éstos, tan sólo a los que resulten improcedentes, porque tan sólo éstos podrían tramitarse por el nuevo procedimiento contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores.

- La segunda, **subjetiva**, es entender que tal expresión o referencia no solamente sirve para determinar el importe o cuantía de la indemnización exenta (45 días de salario por año de servicio hasta un máximo de 42 mensualidades) sino también para acotar o restringir, aún más, los supuestos de hecho a los que resultará aplicable el párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF; tan sólo a aquellos despidos que hubieran sido declarados improcedentes. Si esto es así, sería preciso analizar si en la concreta extinción del contrato de trabajo por despido que se ha producido con anterioridad al acto de conciliación concurren los requisitos necesarios para calificarla como despido improcedente, es decir, si hubiese sido calificada como tal por la autoridad laboral de haber intervenido ésta. Tan sólo en ese caso estaría exenta la indemnización satisfecha y con el límite indicado.

No es fácil optar por una u otra solución. Se puede decir a favor de la referencia **subjetiva** que si la voluntad de la Ley hubiese sido establecer una referencia **objetiva** habría bastado con hacer mención a «las indemnizaciones por despido que no excedan de 45 días de salario por año de servicio» en lugar de referirse a «*las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente*». Es cierto que la referencia, tal como está formulada, podría ser un mero mecanismo para salvar posibles modificaciones de la cuantía indemnizatoria establecida como obligatoria en la norma laboral sin necesidad de cambiar la norma tributaria pero, en tal caso, hubiese sido suficiente con referirse a «las indemnizaciones por despido que no excedan de la correspondiente a los despidos improcedentes». Incluso la utilización de la forma gramatical condicional –las oraciones condicionales con pretérito pluscuamperfecto de subjuntivo expresan condiciones de realización imposible– avala aún más la condición subjetiva de la referencia.

En todo caso, tampoco son éstas razones de suficiente peso para optar definitivamente y con cierta lógica por una de las dos posibilidades (referencia **subjetiva** u **objetiva**), de modo que, para seguir avanzando, es preciso echar mano, nuevamente, de la PRIMERA PARTE del párrafo antes analizada.

Si se considera que en relación con esta PRIMERA PARTE debe seguirse la interpretación **amplia** que quedó indicada, tan sólo cabe entender que nos encontramos ante una referencia **subjetiva**. En efecto, tal como se indicó antes la interpretación **amplia** supone aceptar que tienen cobijo en esta PRIMERA PARTE todas las extinciones del contrato de trabajo por despido producidas con anterioridad al acto de conciliación y que ello introducía graves contradicciones discriminatorias. Sin embargo, estas contradicciones desaparecen si se admite que la referencia aquí analizada es **subjetiva**, pues, de acuerdo con ésta, al resultar preciso verificar si en la concreta extinción del contrato de trabajo concurren los requisitos necesarios para calificarla como despido improcedente (es decir, si hubiese sido calificada como tal por la autoridad laboral de haber intervenido), los posibles supuestos de hecho quedarían reducidos a dos: **a)** los despidos que, reuniendo los requisitos necesarios para ser calificados de improcedentes, no hayan requerido acto de conciliación por haberse seguido el procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores, y **b)** aquellos otros que, reuniendo también los requisitos necesarios para ser calificados de improcedentes, hayan sido solventados por acuerdo entre las partes sin intervención de la autoridad laboral. Y el resto de supuestos ya no quedaría amparado por esta exención, desapareciendo así las contradicciones discriminatorias que antes se indicaron.

Por el contrario, si se considera que en relación con esta PRIMERA PARTE debe seguirse la interpretación **restrictiva** que antes quedó indicada, parece lógico entender que nos encontramos ante una referencia **objetiva**.

En efecto, si de acuerdo con la interpretación **restrictiva** la PRIMERA PARTE del párrafo ya restringe los posibles supuestos de hecho de aplicación a uno solo (los supuestos en los que el contrato de trabajo se extingue mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores), sería redundante que se acotase aún más tal supuesto mediante una referencia subjetiva que dicho supuesto siempre cumplirá. Porque parece lógico suponer que un despido resuelto mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial siempre hubiese sido declarado improcedente de haber llegado, en idénticas condiciones, a la conciliación previa o a la vía judicial.

Por consiguiente y salvo que se quiera entender que determinados supuestos tramitados por el procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores no habrían sido declarados, necesariamente, como despidos improcedentes, la interpretación **restrictiva** parece que se acomoda mucho mejor a la consideración como **objetiva** (exclusiva fijación de la cuantía) de la referencia contenida en la SEGUNDA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e). Sin embargo, no se puede decir que la interpretación **restrictiva** resulte incompatible con considerar **subjetiva** la referencia a «*las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiese correspondido en el caso de que el mismo hubiese sido declarado improcedente*», sino tan sólo redundante. Por consiguiente, tampoco se puede descartar de forma categórica que interpretar de forma **restrictiva** la PRIMERA PARTE sea incompatible con considerar **subjetiva** la referencia contenida en la SEGUNDA PARTE.

#### *Conclusiones provisionales.*

Desgraciadamente, de todo lo expuesto hasta ahora pocas conclusiones definitivas pueden extraerse. Tan sólo se pueden establecer, con el carácter de provisionales, algunas conclusiones que parecen lógicas:

1. Si se aceptase la denominada interpretación **amplia** de la PRIMERA PARTE,

- Debería considerarse, necesariamente, que la SEGUNDA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) contiene una referencia subjetiva que pretende acotar, de entre todos los supuestos de hecho a los que resultaría de aplicación, a tan sólo aquellos que «*hubieran sido declarados improcedentes*».
- Lógicamente sería la Administración Tributaria, a través de sus servicios de Inspección, la que debería resolver si el despido reúne los requisitos necesarios para ser calificado como improcedente. Tan sólo cuando su conclusión (revisable por los tribunales) fuese positiva la indemnización abonada estaría exenta de tributación.

- Esto podría introducir, hoy por hoy, una gran inseguridad jurídica porque es previsible que la Inspección, al amparo de instituciones como el fraude de ley, el novedoso conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la simulación –cada vez más socorridas en el ámbito tributario–, llegue a cuestionar las causas que se aleguen como justificación del despido (pues es la causa alegada lo que transforma el despido en improcedente), algo que no parece suceder con mucha frecuencia en el ámbito laboral.
- Bajo esta hipótesis, resultaría sumamente aconsejable, **desde un punto de vista estrictamente tributario**, prescindir del procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores **y acudir a la autoridad laboral**, ya que proporcionará mucha más seguridad jurídica el valor que a sus resoluciones le viene dando actualmente la Administración Tributaria.

2. Si se aceptase la denominada interpretación **restrictiva** de la PRIMERA PARTE,

- Ésta parece acomodarse mucho mejor a una consideración **objetiva** de la SEGUNDA PARTE del párrafo que se limitaría así a establecer una mera referencia para determinar el importe de la indemnización que estaría exenta en tales casos: 45 días de salario por año de servicio hasta un máximo de 42 mensualidades.
- En tal caso, y aunque en pura teoría la Administración Tributaria tendría facultades para calificar y adscribir el despido o cese a alguna de las modalidades contempladas en el Estatuto de los Trabajadores distinta del despido improcedente, es probable que la Administración Tributaria continuase haciendo dejación de dicha facultad en la forma que quedó expuesta al analizar el primer párrafo del artículo 7 e). Y mientras incida en esa dejación, ni surgiría la inseguridad jurídica a la que conduce la interpretación **amplia** ni, **desde un punto de vista estrictamente tributario**, sería más recomendable prescindir del procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores y acudir a la autoridad laboral porque, previsiblemente, ante una extinción del contrato de trabajo por despido improcedente tramitada de conformidad con el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores, la Administración Tributaria calificará, sin más consideraciones, de exenta la indemnización percibida que no rebase el límite de los 45 días de salario por año de servicio y si se encuentra ante cualquier otra extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación la considerará, también sin ninguna otra consideración, como no exenta.
- De todos modos, la interpretación **restrictiva** no está exenta de contrasentidos, porque supone aceptar que la norma introduce ciertas redundancias injustificadas que ya han quedado indicadas.

Al margen de todo ello, sigue siendo muy difícil tomar postura por la interpretación **amplia** o **restrictiva**, porque lo cierto es que no hay razones de suficiente peso a favor de una u otra.

### Análisis de la TERCERA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF.

La TERCERA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF pretende acotar aún más los supuestos de hecho sobre los que debe desplegar sus efectos mediante la exclusión, de su ámbito de aplicación, de las «*extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas*».

Sin embargo, tampoco es posible en esta ocasión dar una única interpretación sobre lo que debe entenderse por «*extinciones de mutuo acuerdo*» abriéndose, también, dos posibles alternativas:

- Una es considerar que las «*extinciones de mutuo acuerdo*» a las que se refiere la norma son aquellas que se documentan como tales, sin ocultarse bajo una falsa apariencia, lo que podría venir avalado por la literalidad de la norma.
- La otra exige considerar que con tal expresión («*extinciones de mutuo acuerdo*») se está haciendo referencia a aquellas extinciones del contrato que, teniendo como causa real el mutuo acuerdo, ocultan éste revistiéndose bajo una apariencia formal de despido.

Definitivamente y pese a que literalmente apunte lo contrario, la expresión no puede ir referida al «mutuo acuerdo» que resulte «evidente», (es decir, cuando la extinción del contrato de trabajo ha sido formalizada como tal por las partes) porque constituiría un contrasentido exigir simultáneamente que la extinción del contrato de trabajo sea un «despido improcedente» y que, además, no sea una «extinción de mutuo acuerdo». El mutuo acuerdo y el despido improcedente, como verdades formales, parecen excluirse uno al otro según el artículo 49.1 del Estatuto de los Trabajadores porque cualquiera de las dos exigencias está siempre implícita en la otra. Teniendo en cuenta que tanto la interpretación **restrictiva** como la **amplia** limitan, por las razones que han quedado indicadas, el ámbito de aplicación del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF a los despidos calificables de improcedentes (la primera a los despidos tramitados de conformidad con el art. 56.2 del Estatuto de los Trabajadores y la segunda, además, a los despidos improcedentes que hayan sido solventados por las partes sin intervención de la autoridad laboral ni consignación judicial de la indemnización), ninguna de ellas parece conciliable con la excepción final del párrafo segundo del artículo 7 e) así concebida por el contrasentido que ha quedado indicado.

Por consiguiente, tan sólo queda pensar que el mutuo acuerdo al que va referida esta tercera parte no es aquel que pueda resultar aparente (cuando la extinción del contrato de trabajo haya sido formalizada como tal por las partes) sino el mutuo acuerdo que se haya intentado ocultar bajo la apariencia de despido improcedente.

Lógicamente, esto va a exigir que la Administración Tributaria indague, más allá de las apariencias formales, cuál es, a su juicio, la causa real por la que las partes han extinguido el contrato de trabajo. Es decir, la Administración Tributaria tendrá necesariamente que analizar si en la con-

creta extinción del contrato de trabajo que ha tenido lugar bajo la apariencia formal de un despido producido con anterioridad al acto de conciliación concurren requisitos que hagan pensar que se trata de un mutuo acuerdo.

Esta indagación es la que se dijo antes que debería realizar la Administración Tributaria si se aceptase lo que se denominó como referencia o interpretación **subjetiva** de la SEGUNDA PARTE del párrafo segundo; allí se dijo que, de aceptarse aquella hipótesis, «sería preciso analizar si en la concreta extinción del contrato de trabajo por despido que se ha producido con anterioridad al acto de conciliación concurren los requisitos necesarios para calificarla como despido improcedente». Obviamente, al hacer este último análisis, la Administración Tributaria está facultada para ello y tiene necesariamente que descartar, entre otras muchas hipótesis, la existencia de una posible apariencia formal de despido que oculte un mutuo acuerdo de las partes. La pregunta es inmediata: si, de acuerdo con una interpretación **subjetiva** de la SEGUNDA PARTE la Administración tiene, necesariamente, que llevar a cabo este análisis, ¿qué sentido tiene que la TERCERA PARTE introduzca un requisito que no supone otra cosa que realizar nuevamente el mismo análisis? Tan sólo cabe una respuesta: la interpretación **subjetiva** de la SEGUNDA PARTE no puede aceptarse porque supone un contrasentido absoluto con la única interpretación válida de la TERCERA PARTE. Como a su vez, la interpretación **subjetiva** de la SEGUNDA PARTE era la única compatible con una interpretación **amplia** de la PRIMERA PARTE, esta última resulta, igualmente, inadmisibles.

En definitiva, para dar coherencia a las tres partes del párrafo segundo debe entenderse que la PRIMERA PARTE hace referencia, tan sólo, a los supuestos en los que el contrato de trabajo se extingue mediante el nuevo procedimiento de consignación judicial contemplado en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores (interpretación **restrictiva**), que la SEGUNDA PARTE se limita a establecer la cuantía exenta en tales casos (45 días de salario por año de servicio) sin permitir a la Administración Tributaria verificar si en esa concreta extinción del contrato de trabajo concurren los requisitos necesarios para calificarla como despido improcedente (interpretación **objetiva**), siendo la TERCERA PARTE la que introduce esta posibilidad para la Administración pero limitada a verificar que no se esté tratando de ocultar un «mutuo acuerdo» (única interpretación posible).

Por último, es necesario introducir un matiz más en relación con las facultades que la Administración Tributaria tiene para reconducir al «mutuo acuerdo» una extinción del contrato configurada formalmente como despido improcedente. Tal facultad de recalificación tan sólo la podrá ejercer la Administración Tributaria si el mutuo acuerdo ha tenido lugar «en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas». En caso contrario, en ausencia de tal «marco», la Administración Tributaria no puede efectuar tal recalificación. ¿Qué va a suponer esta exigencia en la práctica?

Para contestar es preciso tener en cuenta que probar jurídicamente cuál es la verdadera voluntad de las partes para poder sostener que el mutuo acuerdo es la causa real de la extinción de un contrato de trabajo revestida bajo la apariencia de un despido es prácticamente imposible. Porque dicha prueba, en la mayoría de los casos, estará basada, exclusivamente, en una apreciación subjetiva de cuál fue la voluntad real de las partes. Da la impresión de que, con la referencia al citado «marco»,

la norma ha intentado «objetivar» al máximo posible dicha prueba. Así, si se produce un despido con anterioridad al acto de conciliación y tal despido coincide en el tiempo con un plan o sistema colectivo de bajas incentivadas, parece que, como verdad formal, debe entenderse que la voluntad de las partes es el «mutuo acuerdo» por mucho que la apariencia sea la de un despido.

Con ello, la Administración Tributaria limita enormemente los supuestos en los que podrá reconducir un despido al «mutuo acuerdo» a costa de lograr una gran seguridad en aquellos supuestos en los que lo haga.

Aunque no esté configurada como tal, da la impresión de que es una presunción tributaria lo que se trata de establecer cuando se alude al «marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas». Y prescindiendo de si dicha presunción admite o no prueba en contrario, es casi seguro que la Administración Tributaria no aceptará tal prueba, haciéndola funcionar como una presunción *iuris et de iure*, de modo que una vez que haya verificado que de forma simultánea en el tiempo (con unos límites temporales que la práctica se encargará de fijar) se ha producido un plan o sistema colectivo de bajas incentivadas, negará sistemáticamente la exención incluso aunque la improcedencia de ese despido en concreto pueda resultar palmaria y, viceversa, aceptará la exención, sin más, cuando el despido, aunque sea aparente, no coincida en el tiempo con tales planes o sistemas.

Se objetiva así un requisito, que inicialmente era claramente subjetivo, para favorecer la seguridad jurídica.

### Conclusión

Tomando en consideración todo lo dicho hasta ahora, quizá la interpretación menos contradictoria, aunque no la más coherente con lo debiera ser el régimen de la exención de las indemnizaciones por cese o despido, sería aquella según la cual:

- La PRIMERA PARTE del párrafo segundo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF («*cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*») se referiría, tan sólo, a las extinciones del contrato de trabajo mediante el procedimiento establecido en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores (interpretación **restrictiva**).
- La SEGUNDA PARTE del párrafo («*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*») sería una mera referencia objetiva a los 45 días de salario por año de servicio contemplados en el artículo 56.1.a) del Estatuto de los Trabajadores (interpretación **objetiva**).
- Y la TERCERA PARTE y última («*y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas*») habilitaría a la Administración Tributaria para reconducir los supuestos en los que el contrato de trabajo se extinga siguiendo

do las pautas establecidas en el artículo 56.2 a supuestos de extinción por mutuo acuerdo de las partes para, así, negar la exención de la indemnización satisfecha al trabajador. Sin embargo, esta última posibilidad, tan sólo quedaría abierta para la Administración Tributaria si la extinción del contrato de trabajo que trate de calificar o reconducir al «mutuo acuerdo» coincide, con una simultaneidad en el tiempo de contornos imprecisos, con algún plan o sistema colectivo de bajas incentivadas.

Las contradicciones que se producen bajo esta interpretación son salvables, pues se limitan a las que, desde un punto de vista sistemático, dificultan considerar que la SEGUNDA PARTE del párrafo es una referencia **objetiva** (tal y como se expuso anteriormente) y, además, la interpretación se puede conciliar cómodamente con la aplicación práctica que, como ya se expuso, hace la Administración Tributaria de esta materia, pues va a permitir que ésta siga renunciando a ejercer la facultad que tiene para determinar, por su propia cuenta, cuál es la modalidad de despido o cese ante la que se encuentra ya que para estos casos le bastará con verificar si, de forma simultánea en el tiempo (con unos límites temporales que la práctica se encargará de fijar), se ha producido un plan o sistema colectivo de bajas incentivadas en cuyo caso es seguro que negará sistemáticamente la exención, incluso aunque la improcedencia de ese despido en concreto pueda resultar palmaria.

Esta interpretación tan sólo haría aconsejable, **desde un punto de vista estrictamente tributario**, prescindir del procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores y acudir a la autoridad laboral en aquellos supuestos en los que la extinción del contrato por tal procedimiento coincida en el tiempo con un plan o sistema colectivo de bajas incentivadas.

Sin embargo, a nuestro juicio la interpretación más coherente con la construcción teórica que debería tener el régimen de la exención de las indemnizaciones por cese o despido podría ser aquella según la cual:

- La PRIMERA PARTE de dicho párrafo («*cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*») se referiría a cualquier extinción del contrato de trabajo que se produzca sin la intervención de autoridad laboral.
- La SEGUNDA PARTE del párrafo («*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*») sería una referencia subjetiva que obligaría a la Administración Tributaria a analizar si en la concreta extinción del contrato de trabajo que se ha producido con anterioridad al acto de conciliación concurren los requisitos necesarios para calificarla como despido improcedente, es decir, si hubiese sido calificada como tal por la autoridad laboral de haber intervenido ésta para, en caso de no obtener una conclusión positiva, negar la exención de la indemnización.
- Y la TERCERA PARTE y última («*y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas*») sería un contrasentido que debería tenerse por inexistente porque, si la conclusión a la que llegase la Administración Tributaria

según el punto anterior fuese positiva, en dicha conclusión estaría implícito que no se trata de una extinción de mutuo acuerdo, y si la conclusión fuese negativa, nada añadiría la condición de esta TERCERA PARTE de cara a la sujeción y no exención de la indemnización satisfecha, excepto, en su caso, actuar como un mero mecanismo para facilitar la prueba de la conclusión negativa alcanzada de acuerdo con la SEGUNDA PARTE.

Es difícil aventurar a cuál de estas interpretaciones se terminará acogiendo finalmente la Administración Tributaria y si será ratificada por los Tribunales, pero la primera interpretación es la que parece tener mayores probabilidades de éxito.

No obstante y hasta que se clarifique finalmente cuál de ellas prospera, podría resultar aconsejable, **desde un punto de vista estrictamente tributario**, prescindir del procedimiento previsto en el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores **y acudir a la autoridad laboral**, ya que –hasta que no se consolide una interpretación concreta– proporcionará mucha más seguridad jurídica el valor que a sus resoluciones le viene dando la Administración Tributaria.