

Exención en el IRPF de la indemnización obligatoria a altos directivos

Análisis de la [STS de 5 de noviembre de 2019, rec. núm 2727/2017](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019, en la que el Alto Tribunal cambia su doctrina y, a la luz de la Sentencia de la Sala de lo Social de 22 de abril de 2014, en casación para unificación de doctrina, considera que existe una indemnización mínima fijada por la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores para los casos de despido de altos directivos, consistente en siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades (art. 11 del RD 1382/1985, de 1 de agosto). Esta indemnización, en la medida en que se trata de una exigencia establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral, resulta exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas a tenor de lo dispuesto en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1528/2019, de 5 de noviembre (rec. núm. 2727/2017 –NFJ075553–, ponente Dimitry Berberoff Ayuda), desestima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado contra la Sentencia de 8 de marzo de 2017 dictada por la Audiencia Nacional (AN) (Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–). Dicha sentencia anulaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 2015 (RG 3696/2011) que, a su vez, había desestimado la reclamación interpuesta por cierta entidad la cual había satisfecho una indemnización de 37.770,01 euros por la extinción del contrato de trabajo, calificado de alta dirección, de su directora de Actividades de Ocio, sin someterla a retención por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La entidad recurrente había considerado exenta de IRPF dicha indemnización por lo que no efectuó retención alguna, circunstancia que originó una liquidación y sanción, concepto «retención IRPF, ejercicio 2006», por parte de la Administración tributaria (Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes).

En este caso, más que una cuestión de hecho, la sentencia es netamente interpretativa, ya que dilucida si la indemnización descrita en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, ha de ser considerada o no como obligatoria para el supuesto de extinción de contrato de alta dirección por voluntad del empresario.

La norma tributaria (art. 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... –LIRPF–) declara exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, pero solo:

[...] 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.

Por tanto, el quid de la cuestión es saber si la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores, que para las relaciones laborales de carácter especial del personal de alta

dirección es el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, establece una indemnización mínima en caso de despido o cese:

Art. 11. Extinción del contrato por voluntad del empresario.

Uno. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1 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 del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del periodo incumplido.

La cuestión es polémica, ya que, con carácter previo a la sentencia que estamos comentando, existe un pronunciamiento anterior de la Sala Tercera del propio TS de 13 de junio de 2012 (rec. de casación núm. 145/2009 –NFJ049285–) que, por el contrario, declaró la sujeción al IRPF de la totalidad de la indemnización de un alto directivo, al interpretar que el Real Decreto 1382/1985 no establecía ningún límite ni mínimo ni máximo de carácter obligatorio respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, pues la que señala el artículo 11 es «a falta de pacto» y, por tanto, tiene carácter meramente subsidiario de lo convenido entre las partes. En consecuencia, entendía la citada sentencia de 2012 que no existe una indemnización legalmente obligatoria en el caso de despido de altos directivos, por lo que las cantidades percibidas no quedaban amparadas por la exención del artículo 7 e) de la LIRPF.

2. Doctrina del tribunal

La nueva argumentación del TS supera el criterio precedente apoyándose básicamente en la Sentencia de la Sala Cuarta (Sala de lo Social, rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–) del propio TS de 22 de abril de 2014, a la que otorga la fuerza expansiva que deriva *per se* del recurso de casación para unificación de doctrina, máxime cuando este procede de un tribunal especializado en la materia y a cuya jurisdicción corresponde el conocimiento pleno de la misma. La Sala de lo Social enjuiciaba la validez de un contrato que permitía la extinción de una relación laboral de alta dirección por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización alguna.

La Sala Cuarta redefine en su sentencia la interpretación «más lógica» del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, en el sentido de que este no permite la extinción de la relación laboral de alta dirección por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización. Es decir, como en toda relación laboral, la extinción del contrato de trabajo por la sola voluntad del empresario ha de conllevar una indemnización mínima para el trabajador que, en

función del tipo de relación laboral especial de que se trata, es de siete días de salario por año trabajado, con el máximo de seis mensualidades.

Para llegar a esta conclusión, la Sala estructura el precepto en tres componentes normativos:

- a) El legislador confiere directamente al alto directivo el derecho a percibir una indemnización en caso de extinción del contrato por voluntad (unilateral) del empresario: «El alto directivo tendrá derecho en estos casos...».
- b) El legislador no establece la cuantía de la indemnización, sino que permite que la fijen las partes: «... a las indemnizaciones pactadas en el contrato».
- c) El legislador establece con carácter subsidiario una indemnización mínima para el caso de que las partes no hubieran hecho uso de su derecho a cuantificar indemnización: «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».

La exégesis del precepto permite concluir al TS que no parece lógico entender que el legislador admita un pacto consistente en eliminar toda indemnización. Más bien, de la redacción del precepto se deduce que el pacto ha de tener por objeto fijar la cuantía de la indemnización, pues en otro caso carecería de sentido el primer componente normativo del artículo, de acuerdo con el cual el legislador confiere, de forma terminante, al alto directivo el derecho a percibir indemnización en caso de despido.

Como corolario de esta interpretación, la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, aplicando sus conclusiones a la esfera tributaria, concretamente al IRPF, fija el siguiente criterio interpretativo:

A la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013) necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo¹.

¹ La actuación administrativa impugnada incidía sobre el ejercicio 2006, por lo que el texto normativo vigente era entonces el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. No obstante, la cuestión jurídica planteada subsiste bajo el actual artículo 7 e) de la LIRPF, que mantiene la misma redacción.

3. Comentario crítico

La tributación de las retribuciones relacionadas con los contratos de alta dirección suscita habitualmente dudas en los contribuyentes y contradicciones en los aplicadores del Derecho.

El cambio de criterio de la Sala Tercera del TS, razonable y coherente con la interpretación que hace ya unos años realizó la Sentencia de 22 de abril de 2014, de la Sala de lo Social, esperemos que tenga reflejo en las respuestas de la Dirección General de Tributos (DGT) a las numerosas cuestiones planteadas al respecto, las cuales todavía en septiembre de 2019² eran resueltas en el sentido establecido por la Sentencia del TS de 21 de diciembre de 1995 (rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–), esto es, considerando que no existe límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, por lo que la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por la extinción unilateral de contratos de alta dirección habían de quedar plenamente sometidas al IRPF y a su sistema de retenciones a cuenta.

De ahí que muchos asesores (López de Poza y Arias Tabernero, 27 de marzo de 2019) todavía recomendaran a las empresas que, pese a la sólida jurisprudencia existente al respecto, siguieran considerando que en las indemnizaciones a altos directivos por extinción unilateral del empresario no hay cantidades exentas y sometieran a retención del IRPF a toda la indemnización, pues de no hacerlo así la Administración tributaria podría exigir las cantidades no retenidas e incluso incoar expediente sancionador por infracción tributaria. Ello sin perjuicio de que los trabajadores pudieran defender en su propia declaración del IRPF la no inclusión de la parte exenta de la indemnización (siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades).

Sin embargo, lo cierto es que hoy la interpretación generalizada es justo la contraria a la que mantiene la DGT. Tanto la AN (Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), en Sentencia de 8 de marzo de 2017, anteriormente citada, como el TS (Salas Tercera y Cuarta), en las mencionadas Sentencias de 5 de noviembre de 2019 y 22 de abril de 2014 (esta última en casación para la unificación de doctrina), respectivamente, consideran que la indemnización de siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades establecida en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que desarrolla el Estatuto de los Trabajadores en lo referente a la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, tiene carácter obligatorio para los supuestos de extinción del contrato laboral por voluntad del empresario, confiriendo de forma terminante al personal de alta dirección el derecho a la percepción de esa indemnización mínima, sin perjuicio de que por vía convencional pudiera pactarse una indemnización mayor.

² Véase Consulta V2548/2019, de 19 de septiembre (NFC073814).

Consecuentemente, el importe de dicha indemnización mínima queda comprendido en el ámbito de la **exención** regulada en el artículo 7, letra e), de la LIRPF, sin que las entidades que satisfagan el finiquito hayan de someter la renta exenta a retención alguna por el IRPF.

Cierto sector doctrinal (EJASO Estudio Jurídico) aboga, en este sentido, por iniciar los correspondientes procedimientos para la **solicitud de devolución de ingresos indebidos** respecto de aquellas cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IRPF por el personal de alta dirección o por sus pagadores, tanto en lo que se refiere a retenciones como a rendimientos del trabajo.

Pero no es solo el asunto de la exención de la indemnización por cese el único que da lugar a dudas de interpretación en relación con la tributación de los altos directivos. Son muchas las cuestiones planteadas también acerca de la eventual aplicación de la reducción del 30 %, prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, a dichas indemnizaciones. Por no hablar del tema de la aplicación de la citada reducción del 30 % a las indemnizaciones, no por despido, sino por pacto de no competencia poscontractual. O, por último, la duda acerca de si es posible la reducción del 30 % en el caso de que la extinción del contrato de alta dirección no sea por voluntad unilateral del empresario, sino por mutuo acuerdo entre empresario y alto directivo. Analizaremos cada cuestión separadamente.

a) Aplicación de la reducción del 30 % (art. 18.2 LIRPF) a las indemnizaciones por cese del personal de alta dirección

Una vez establecida la procedencia de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF para las indemnizaciones por cese del personal de alta dirección, hay que tener en cuenta que a la parte de la indemnización no exenta, en el caso de que la indemnización pactada por contrato fuera superior al mínimo legalmente establecido en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, se le puede aplicar la reducción que la LIRPF prevé en su artículo 18.2 para rendimientos generados a lo largo de más de dos años o considerados reglamentariamente como irregulares (art. 12 del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... –RIRPF–).

Concretamente, de los dos supuestos de hecho que habilita la ley para aplicar este tipo de reducción (rendimiento generado en más de dos años o rendimiento irregular), la indemnización por extinción del contrato laboral se encuadra en el primero, ya que la indemnización se percibe en atención al tiempo trabajado, por lo que si este supera los dos años, habrá derecho a la reducción.

Como regla general, la reducción del 30 % únicamente se aplica cuando la indemnización se reciba en un único periodo impositivo, si bien el artículo 12.2 del RIRPF establece un criterio que permite aplicarla también en determinados casos en que el abono de la indemnización se fracciona en dos o más periodos impositivos:

Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un periodo de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigésimoquinta de la Ley del Impuesto, solo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto en el caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

De acuerdo con lo expuesto, en caso de que la indemnización por despido se perciba en varios plazos a lo largo de distintos periodos impositivos, solo se podrá aplicar la reducción del 30 % si el cociente resultante de dividir el número de años trabajado entre el número de plazos es superior a dos. Lo veremos con un ejemplo: Un trabajador de alta dirección es contratado el 1 de septiembre de 2000 y despedido el 1 de septiembre de 2019. Se pacta una indemnización por rescisión unilateral del empresario que se hará efectiva a lo largo de tres ejercicios (2019, 2020 y 2021). Como el cociente entre los años de generación del rendimiento (19 años) y el número de periodos impositivos de fraccionamiento (3) es superior a 2 ($19/3 = 6,3$), procede la aplicación de la reducción del 30 % a la parte de indemnización por despido no exenta.

Hay que tener en cuenta, por último, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIRPF, la cuantía máxima del rendimiento íntegro sobre la que se puede aplicar la reducción no puede superar 300.000 euros anuales. Asimismo, la ley prevé otro límite a la aplicación de la reducción para el caso de que el importe de los rendimientos del trabajo derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil supere los 700.000 euros, pero no exceda de 1.000.000 de euros:

Sin perjuicio del límite anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

El efecto de este segundo límite se aprecia mejor con un ejemplo: Si el rendimiento del trabajo derivado de la extinción de la relación laboral (común o de alta dirección) fuera de 900.000 euros, la reducción del 30 % no se aplicará sobre 300.000 euros como límite máximo, sino sobre 100.000 euros, a raíz del segundo límite que aludíamos ($900.000 - 700.000 = 200.000$; $300.000 - 200.000 = 100.000$).

Se trata, en definitiva, de ir minorando la cuantía de la reducción a medida que aumenta la capacidad contributiva del trabajador, hasta que finalmente se impide la aplicación de la reducción a rentas del trabajo por extinción del contrato laboral de elevada cuantía (esto

es, superiores a 1.000.000 €), respecto de las cuales se vuelve a la regla general contenida en el apartado 1 del artículo 18 de la LIRPF, según la cual los rendimientos íntegros se computan en su totalidad:

El artículo 18.2, sexto párrafo, señala: «Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero».

b) Aplicación de la reducción del 30% (art. 18.2 LIRPF) a las indemnizaciones por pacto de no competencia poscontractual

Es habitual en contratos de personal de alta dirección que se pacte una cláusula de no concurrencia que impida al exdirectivo contratar con la competencia durante un determinado periodo temporal que, según el Estatuto de los Trabajadores, para los técnicos no puede exceder de dos años y, para los demás, no puede ser superior a seis meses desde la extinción del contrato (art. 21.1 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre). A cambio de esta limitación que se impone al directivo a la hora de retomar su vida laboral en otra empresa, la normativa prevé «b) que se satisfaga al trabajador una compensación económica adecuada».

Idéntica prescripción regula el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que, como hemos indicado anteriormente, es la norma específica de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores para la relación laboral especial del personal de alta dirección.

En la Consulta de la DGT V3044/2018, de 28 de noviembre (NFC070861), se planteaba si es aplicable la reducción del 30% del artículo 18 de la LIRPF a este tipo de indemnizaciones, que no son propiamente indemnizaciones por despido sino por pacto de no competencia poscontractual, también conocido como «compromiso de confidencialidad».

La respuesta de la DGT es negativa³. De los dos supuestos de hecho que contempla el artículo 18.2 de la LIRPF para habilitar la aplicación de la reducción del 30%, esto es, rendimientos generados a lo largo de más de dos años o bien rendimientos reglamentariamente considerados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, empezando por este segundo grupo de supuestos, entiende la DGT que la indemnización por pacto de no competencia poscontractual no se corresponde con ninguno de los siete casos que el artículo 12.1 del RIRPF considera exclusivamente como rendimientos irregulares. En cuanto a interpretar que la indemnización por exclusividad cabría dentro de los rendimientos generados a lo largo de más de dos años, entiende el alto órgano consultivo del Ministerio

³ Véanse, en el mismo sentido, las Consultas de la DGT V0263/2019, de 12 de febrero (NFC071537), y V2736/2019, de 8 de octubre (NFC073929).

de Hacienda que no es posible, ya que «no cabe entender existente un periodo de generación previo en el que se haya ido gestando la indemnización pues esta surge con el propio despido que pone en funcionamiento el pacto de no competencia poscontractual suscrito entre la empresa y trabajador».

Por tanto, el importe de la indemnización por pacto de no competencia tiene que ser declarado en su totalidad, sin reducción alguna, en la autoliquidación del IRPF que efectúe el alto directivo.

c) Aplicación de la reducción del 30 % (art. 18.2 LIRPF) en caso de resolución del contrato de alta dirección por mutuo acuerdo

También se ha cuestionado si es posible la aplicación de la reiterada reducción del 30 %, que regula el artículo 18.2 de la LIRPF, a aquellas indemnizaciones que son pactadas entre empresa y personal de alta dirección, cuando la resolución del contrato es por mutuo acuerdo entre ambas partes.

Este es, expresamente, uno de los supuestos comprendidos en la enumeración que, con carácter de *numerus clausus*, recoge el artículo 12 del RIRPF para calificar a determinados rendimientos del trabajo como irregulares:

1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

[...]

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

[...]

Por tanto, en principio, sería uno de los casos que permite la aplicación de la reducción del 30 % a tenor de lo establecido en el artículo 18.2 de la LIRPF. Sin embargo, la norma específica como requisito adicional, «siempre que se imputen en un único periodo impositivo». Esta condición permite la excepción, ya explicada previamente en estas páginas, de rendimientos generados a lo largo de más de dos años que se cobren en forma fraccionada en más de un periodo impositivo, siempre que el cociente resultante de la división de los años de generación del rendimiento entre los años de fraccionamiento fuera superior a dos (art. 18.2, segundo párrafo, en relación con el art. 12.2 RIRPF). Sin embargo, no permite excepción alguna cuando hablamos de rendimientos irregulares.

En el caso particular que dio lugar a la consulta ante la DGT (Consulta V0263/2019, de 12 de febrero –NFC071537–), la indemnización por rescisión del contrato de alta dirección

por mutuo acuerdo era pagadera en tres plazos a lo largo de los periodos impositivos 2018, 2019 y 2020, por lo que la DGT concluyó que no resultaba factible la aplicación de la reducción del 30 %:

De acuerdo con lo expuesto, al tratarse de una resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, los rendimientos percibidos por el consultante tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, si bien, al no imputarse en un único periodo impositivo, no les resulta de aplicación la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Referencias bibliográficas

Cazorla Prieto, L. M. y Chico de la Cámara, P. (Dirs.) (2018). *Introducción al sistema Tributario Español*. (6.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

EJASO Estudio Jurídico. *Las indemnizaciones de altos directivos exentas de tributar*

en el IRPF. Recuperado de <www.ejaso.es/blog>.

López de Poza, A. y Arias Tabernero, P. (27 de marzo de 2019). *Tributación en las indemnizaciones de los contratos de alta dirección*. Recuperado de <www.lupicinio.com>.