

Exención en el IRPF de la indemnización por despido cuando el trabajador es nuevamente contratado por la empresa

Análisis de la [STSJ del Principado de Asturias 810/2019, de 11 de noviembre, rec. núm. 91/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 11 de noviembre de 2019 (Sentencia 810/2019, Sala de lo Contencioso-Administrativo, ponente don Jesús María Chamorro González), en la que el tribunal asturiano considera que si hay pruebas convincentes que acreditan la efectiva desvinculación, se mantiene la exención en el IRPF de la indemnización por despido aunque el trabajador vuelva a ser contratado por la misma empresa.

1. Supuesto de hecho

La sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEARA) de 23 de noviembre de 2018 y da la razón a la contribuyente que defendía la exención de su indemnización por despido por causas objetivas, pese a haber sido contratada un año después por la misma empresa.

El caso concreto trata de una contribuyente que fue despedida por su empleadora, Stallergenes Ibeia, SA, el 6 de junio de 2013. La razón del despido fue un expediente de regulación de empleo motivado por las modificaciones territoriales en la red comercial de la empresa, circunstancia que dio lugar a una reducción de delegaciones, entre ellas, la de Asturias. La empleada había prestado sus servicios desde el 14 de junio de 2006 y, aunque estuvo buscando un nuevo empleo durante un año, lo cierto es que volvió a ser contratada por la misma empresa en junio de 2014, debido a la renuncia del designado delegado de Asturias y Galicia, haciéndose ella cargo de ese puesto.

La contribuyente consideró exento de gravamen el importe de la indemnización por causas objetivas que había percibido en 2013 mientras que la Administración tributaria y el TEARA interpretaron que dicha exención resultaba improcedente a tenor de lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), de acuerdo con el cual el disfrute de la exención queda condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, presumiéndose, 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 con aquella, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión se centra en estudiar el significado de las presunciones en el ámbito tributario y, más concretamente, el de las presunciones *iuris tantum* o que admiten prueba en contrario, reguladas en el artículo 108 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –LGT–), donde se dispone que las presunciones establecidas por las normas tributarias son en principio *iuris tantum*, salvo que expresamente la ley las considere *iuris et de iure*:

Artículo 108.1 de la LGT: «Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba».

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (TSJ de Asturias) contradice el criterio manifestado por el TEARA en Resolución de 23 de noviembre de 2018.

El razonamiento jurídico parte de la base de que la regla general es que las indemnizaciones por despido están exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), a tenor de lo que establece el artículo 7, letra e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF):

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 [...].

Sin embargo, el desarrollo que de dicha norma hace el RIRPF (art. 1 RIRPF), introduce una condición al disfrute de la exención que pretende evitar situaciones fraudulentas consistentes en que los trabajadores despedidos e indemnizados apliquen dicha exención tributaria y, posteriormente, sean de nuevo contratados, por lo que exige que exista una *desvinculación real y efectiva* entre el trabajador despedido y la empresa. Como indicio de dicha desvinculación el precepto incorpora una presunción legal *iuris tantum*:

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella...

Este marco normativo lleva al tribunal a analizar la eficacia de las presunciones legales en el ámbito tributario. Podemos dividir la doctrina del TSJ de Asturias en cuatro puntos:

- En primer lugar, ratifica la distinción entre presunciones legales o *iuris*, y presunciones judiciales u *hominis* (art. 386 Ley de Enjuiciamiento Civil –LEC–). Esta distinción nos parece importante por lo que luego comentaremos con referencia a la diferente naturaleza jurídica de unas y otras.
- En segundo lugar, señala el valor probatorio de las presunciones legales sobre la base del artículo 385 de la LEC, el cual afirma que las presunciones que establece la ley dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. No obstante, cuando la ley fija una presunción que admite prueba en contrario, esta puede dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. En relación con las presunciones legales en materia tributaria concretamente, el artículo

108 de la LGT dispone que pueden ser destruidas mediante prueba en contrario como regla general. Para que no sea así tiene que indicarlo expresamente una norma con fuerza de ley.

- En tercer lugar, marca el camino a seguir para destruir una presunción legal *iuris tantum* en el proceso contencioso-administrativo: cuestionar que la resolución administrativa basada en la presunción contenga certeza sobre el hecho indicio del que parte, o bien desvirtuarla mediante los medios probatorios admitidos como útiles y pertinentes (art. 283 LEC).
- Por último, el tribunal asturiano analiza el esfuerzo probatorio desarrollado por la recurrente para destruir la presunción y demostrar que hubo desvinculación real y efectiva pese a haber sido contratada por la misma empresa un año después de su despido:

[...] durante el tiempo en el que no tuvo vinculación laboral con su empleadora intentó buscar trabajo y, de hecho, obra prueba documental en los autos, folio 33 y ss., consistente en correos electrónicos recibidos y enviados por la recurrente donde se acredita esa circunstancia, en la que incluso la empresa de la que fue despedida la recomienda a otras empresas del sector. Además de lo anterior, existe un relato convincente cual es el de las modificaciones territoriales en la red comercial de su empleadora, reduciendo delegaciones que dieron lugar a la desaparición de la delegación en Asturias, con su consiguiente despido, siendo posteriormente de nuevo contratada debido a la renuncia del designado delegado de Asturias y Galicia, tras la reestructuración, haciéndose ella cargo de esa nueva delegación en ese momento.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la resolución administrativa que interpretó como no exenta la indemnización por despido percibida por la recurrente por haber sido contratada por la misma empresa que la había despedido, antes de transcurrir tres años desde la fecha de despido, estaba basada en una presunción legal *iuris tantum*, el TSJ de Asturias considera destruida dicha presunción mediante la prueba en contrario aportada.

El fraude que pretende evitar el RIRPF al establecer la condición de desvinculación real y efectiva entre el trabajador despedido y la empresa para poder disfrutar de la exención de la indemnización no se da en este caso, a juicio del tribunal, pues queda probado que la vinculación entre empresa y trabajadora desapareció totalmente, debiendo, por tanto, desplegar plenos efectos la previsión legal de exención de la renta obtenida por el despido.

3. Comentario crítico

Esta interesante sentencia nos da pie para comentar el uso abusivo que hace en ocasiones la Administración tributaria de las presunciones tributarias, especialmente de las denominadas vulgares o de hombre.

Como hemos apuntado, la doctrina ha señalado una clara distinción entre dos tipos de presunciones: las presunciones legales, que están refrendadas en una norma de fuerza legal, y las presunciones *hominis* o judiciales, que no están contenidas en norma legal alguna, pero sirven para facilitar la aplicación del derecho. En definitiva, la diferencia entre una y otra es el sujeto que la realiza: si es el legislador, hablaremos de presunción legal y supone un plus de seguridad jurídica ya que, al estar plasmada en una norma, la presunción se aplica de acuerdo con el principio de generalidad a todos los casos incardinables en ella; si es el aplicador del derecho sobre la base de su propio criterio (ya sea el juez o la Administración tributaria, en función de su juicio lógico), estaremos ante presunciones *hominis*, las cuales presentan un sesgo de particularidad, ya que se refieren al caso concreto que es objeto de examen.

En el ámbito tributario, a las primeras se refiere el artículo 108.1 de la LGT estableciendo, según hemos precisado, que como regla general pueden ser desvirtuadas mediante la aportación de prueba en contrario, salvo que exista una norma legal que expresamente excluya esta posibilidad. Es decir, las presunciones legales pueden ser *iuris tantum* o presunciones relativas en cuanto que cabe su enervación mediante la aportación de prueba en contrario¹, o presunciones *iuris et de iure* o absolutas, cuando no quepa su destrucción.

Las presunciones *hominis* están reguladas en el artículo 108.2 de la LGT, el cual señala que para que sean admisibles como medio de prueba (*ergo a priori* no lo son), «es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

La norma tributaria refleja la sobradamente conocida doctrina del Tribunal Supremo (TS) sobre la existencia de los tres pilares que han de sustentar las presunciones judiciales: hecho demostrado, hecho deducido del primero, nexo lógico entre ambos².

Entendemos que las presunciones *hominis* solo pueden ser *iuris tantum*, ya que el aplicador que las establece en función del nexo lógico entre el hecho base y el hecho presunto (sea el juez o el funcionario de la Administración tributaria) no puede hacerlo con tal convicción que excluya la posibilidad de que la parte afectada demuestre otra realidad, distinta de la presunta.

¹ La Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 309/2019, de 29 de mayo (rec. núm. 553/2017 –NFJ075559–), recurre al valor probatorio de la presunción *iuris tantum* regulada en el artículo 4.1 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para sujetar al impuesto la entrega de una cantidad de dinero de padres a hijo, sin que la alegación de que fue un préstamo fuera estimada, pues el documento privado que se aportó carecía de entidad para destruir dicha presunción y no iba acompañado de otros indicios, como la declaración del préstamo en el impuesto sobre el patrimonio, por ejemplo:

Carece de virtualidad probatoria para destruir la presunción antes mencionada, la simple mención en la orden de transferencia de la palabra préstamo porque no va avalada con otras pruebas que demuestren que ese era el concepto en que se hacía la transferencia (fundamento jurídico –FJ– segundo).

² Sentencias del TS de 17 de septiembre de 2003 y 20 de septiembre de 2005, entre otras.

Así lo ha interpretado la jurisprudencia (Sentencia del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 15 febrero 2002, rec. núm. 239/2000 –NFJ012033–³) que considera que las presunciones *hominis* suponen «una mera inversión de la carga de la prueba, desde el momento que pueden ser destruidas por alguna prueba que se les oponga» (FJ tercero).

Si atendemos a su naturaleza jurídica, no podemos dudar de la naturaleza probatoria de las presunciones legales. Las normas tributarias acuden con bastante frecuencia a ellas, generalmente con la finalidad de evitar conductas fraudulentas. Solo en la LIRPF encontramos numerosos supuestos de presunciones legales *iuris tantum*:

- De retribución sobre cualquier prestación de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital (art. 6.5).
- De residencia, tanto para demostrar que el contribuyente es residente en territorio español (cuando lo es su cónyuge e hijos menores, *ex art. 9.1.ª) in fine*, como para no reconocer efectos a los cambios de residencia de una comunidad autónoma a otra si el traslado no va seguido de cierta prolongación de la residencia en el tiempo (al menos 3 años, art. 72.3 segundo párrafo –véase Martín Dégano, 2018–). También para fijar la residencia de una persona en determinada comunidad autónoma (art. 72.1.1.º).
- Sobre el sujeto al que imputar la obtención de rendimientos de actividades económicas (art. 11.4).
- Sobre la consideración de actividad económica del arrendamiento de inmuebles (art. 27.2).
- Sobre la valoración de las transmisiones onerosas de activos no negociados en Bolsa (art. 37.1 b).

Junto a estas presunciones legales *iuris tantum* incorporadas a la LIRPF, también podemos observar otras presunciones legales *iuris et de iure* (que algún autor cataloga de ficciones legales), e igualmente persiguen un objetivo antifraude:

- Rendimiento mínimo de capital inmobiliario en caso de parentesco (art. 24).
- Ganancias de patrimonio no justificadas (cfr. Chico de la Cámara, 1999) (art. 39).
- Operaciones vinculadas (art. 41).

³ En el caso concreto el tribunal se valió de la presunción *hominis* para deducir la existencia de una transmisión lucrativa sujeta al impuesto sobre donaciones sobre la base de los indicios de que los transmitentes eran padres del adquirente, el precio fijado en la escritura era notoriamente inferior al valor del bien, no se probó la existencia de préstamo, el adquirente carecía de bienes para realizar la adquisición y, finalmente, los cargos del préstamo hipotecario se siguieron haciendo en la cuenta de los transmitentes.

Hay algún supuesto que, si bien parece constituir una ficción legal y, por tanto, al margen de cualquier posibilidad de enervación, la jurisprudencia ha admitido la prueba en contrario a efectos de destruir la presunción. Así ha ocurrido, por ejemplo, respecto a la afectación parcial de elementos indivisibles (art. 29.2 LIRPF en relación con el art. 22.3 y 4 RIRPF)⁴.

Sin embargo, las presunciones judiciales no deben considerarse en puridad medios de prueba puesto que su finalidad «no es acreditar hechos, sino la de que se tengan por acreditados –que no es lo mismo–» (Escrivá Rubio, 1995)⁵. Puede observarse una cierta relajación del empleo de estas presunciones por parte de la Administración tributaria en los últimos tiempos. Si antes citábamos la sentencia del TSJ de Andalucía de 2002 en la que la inferencia del hecho presunto resulta más que lógica a partir de los hechos demostrados⁶, no se acierta a atisbar esa misma conexión en otras decisiones administrativas. Sirva de muestra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de diciembre de 2016 (RG 4487/2014 –NFJ064921–), que recurre a este tipo de presunciones simples incluso para imponer una sanción tributaria. El TEAC parte de un hecho base o hecho probado: que no se declaró un IVA repercutido. Como hecho presunto, considera que dicha omisión es culposa o dolosa:

La afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir. En este caso, la afirmación presumida consiste en que existió una omisión culposa o dolosa por parte de quien tuvo capacidad para dar cumplimiento a la obligación de repercutir el impuesto... no incluyéndose en el título público de transmisión, cuando se debía, referencia alguna de que la operación quedaba sujeta a IVA, causando con ello un perjuicio a la Hacienda Pública y obteniendo un beneficio fiscal ilegítimo mediante un artificio jurídico.

Y, por último, como enlace preciso y directo, o nexo de unión entre el hecho probado (la omisión) y el hecho presunto (que fue dolosa o culposa) hace esta sorprendente hilazón:

Partiendo de los hechos anteriores y mediante deducción lógica de la operación mercantil realizada han de extraerse las siguientes conclusiones: [...] ha quedado suficientemente motivada la existencia de una omisión dolosa o culposa por parte de X, SA por la cual elude la correcta repercusión del IVA devengado en la operación de compraventa de la finca subastada en la que intervino como adquirente.

⁴ Véase la Sentencia del TS 825/2019, de 13 de junio (rec. núm. 1463/2017 –NFJ073884–), o la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 6 de junio de 2002 (rec. núm. 941/1999 –NFJ014371–).

⁵ En el mismo sentido, la Sentencia del TS de 1 de febrero de 2017 (Sala de lo Penal) dispone:

Las presunciones llamadas «de hombre» o «vulgares» por contraposición a las legales, constituyen un «método de fijar la certeza de ciertos hechos» y no un medio de prueba en sí mismo, es decir, comportan la actividad intelectual del Juez ordenada al análisis, valoración y explicación de la prueba, de forma que su eficacia es independiente de su reconocimiento legal o jurisprudencial y por ello no puede estar sujeta a norma alguna.

⁶ Véase nota 3.

¿Dónde está el enlace preciso y directo que permite presumir que una omisión es dolosa o culposa por el simple hecho de ser una omisión? ¿Dónde están los indicios ciertos que hacen posible relacionar el hecho presunto con el hecho probado? Como acertadamente critica Magraner Moreno (2017) «si se declara presumido un hecho sin más no se estará ante una verdadera presunción sino ante meras conjeturas o sospechas».

Sentencias como la que es objeto del presente comentario sitúan en su justo lugar la prueba de presunciones en el procedimiento administrativo tributario. Confiemos en que sirva de ejemplo.

Referencias bibliográficas

- Chico de la Cámara, P. (1999). *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*. Monografías jurídico-fiscales. Marcial Pons.
- Escrivá Rubio, M. (1995). ¿Resulta siempre posible practicar prueba en contrario de una presunción judicial? Y, por cierto, ¿prueba de qué? Recuperado de <www.uria.com>.
- Magraner Moreno, F. J. (2017). Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. *Revista Boliviana de Derecho*, 24.
- Martín Dégano, I. (2018). *Los criterios para determinar la residencia fiscal autonómica y su prueba: el caso de Ceuta*. (BIB 2018/5970), BD Aranzadi.

Bibliografía

- Alonso Ortega, J. M. (2016). *El onus probandi en los procedimientos tributarios*. (BIB 2016/80310), BD Aranzadi.
- Benavente Cuesta, J. (2013). *Las presunciones tributarias*. Lex Nova Thompson Reuters.
- Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho tributario*. Monografías jurídico-fiscales. Marcial Pons.
- González García, E. (1985). Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de ley tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XXXV, n.º 179.
- González García, E. y Pérez de Ayala, J. L. (1992). Presunciones y ficciones en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 61.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Ed. McGraw-Hill Interamericana de España.
- Martín Barahona, F. (12 de marzo de 2020). La presunción legal temporal de no desvinculación del trabajador despedido admite prueba en contrario. <<https://fiscal-impuestos.com>>.