

¿UN NUEVO PASO HACIA LA EXENCIÓN EN EL IRPF DE LAS INDEMNIZACIONES A LOS DIRECTIVOS POR DESISTIMIENTO EMPRESARIAL? NO AÚN ES NO

Análisis de la SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Con su Sentencia de 8 de marzo de 2017, la Audiencia Nacional se pronuncia a favor de la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial.

Para alcanzar tal conclusión, el citado tribunal analiza el precepto que regula tales resarcimientos –art. 11.Uno del RD 1382/1985–, considerando, a la luz de la STS de 22 de abril de 2014, que el mismo contiene una cuantía mínima obligatoria para estas indemnizaciones, presupuesto básico para acceder a la exención en el impuesto *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF.

Tal interpretación del artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no es ni mayoritaria ni pacífica, razón por la cual se cree que el pronunciamiento de la Audiencia Nacional no es correcto en ese sentido por alejarse de lo verdaderamente sentado con la STS de 22 de abril de 2014.

Lo anterior, la inexistencia de una cuantía mínima obligatoria para tales indemnizaciones, comporta que las mismas sigan considerándose rendimientos del trabajo no exentos, o lo que es lo mismo, que frente a la novedosa doctrina de la SAN de 8 de marzo de 2017 debe reiterarse la plena vigencia de la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 negadora de la exención en el IRPF de tales rentas.

1. SUPUESTO DE HECHO

La entidad recurrente concertó en su día con doña M. C. relación laboral especial de alta dirección regulada, por tanto, por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. En fecha 18 de julio de 2006 finaliza tal relación laboral por desistimiento del empleador –art. 11.Uno del RD 1382/1985–¹, satisfaciendo la entidad recurrente a doña M. C. indemnización de 37.770,01 euros, indemnización sobre la que la mercantil no practicó retención alguna en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por considerarla una renta exenta *ex* artículo 7, letra e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)².

Considerando que la indemnización estaba sujeta y no exenta de IRPF, la Administración tributaria dictó sendos acuerdos en virtud de los cuales, de un lado, liquidaba a la entidad recurrente el concepto Retenciones IRPF, ejercicio 2006, y, de otro, imponía sanción tributaria por el mismo concepto y periodo. La mercantil formuló reclamación económico-administrativa contra ambos acuerdos, siendo desestimada la misma mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de febrero de 2015.

¹ Dispone el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985:

«El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario [...] 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».

² Dispone el artículo 7, letra e) de la LIRPF que:

«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».

El TEAC sostuvo *grosso modo*, siguiendo consolidada jurisprudencia que se verá, que la indemnización satisfecha por la entidad recurrente no estaba exenta de IRPF, y por tanto sujeta a retención, en la medida en que el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no contempla indemnización obligatoria alguna para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial, requisito exigido por el artículo 7, letra e) de la LIRPF para acceder al beneficio fiscal que ocupa.

Contra la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 interpuso la mercantil recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 8 de marzo de 2017 que constituye el objeto de este comentario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En lo que aquí interesa, la cuestión que se debate en la SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–) es la relativa a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos por la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya respuesta se ha visto afectada por lo dispuesto en la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (STS) de 22 de abril de 2014 (rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–).

Antes de dictarse tal resolución jurisdiccional, y como reconoce la propia AN, era constante y pacífica la jurisprudencia tributaria que negaba, por los motivos que se dirán, la exención en el IRPF de tales indemnizaciones, estado de la cuestión que vendría a modificarse con la referida STS de 22 de abril de 2014 en la medida en que esta, según la AN, viene a reconocer la existencia en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 del presupuesto que permite acceder a la exención en el impuesto: una indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de servicio para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial.

Concretamente, en el fundamento de derecho séptimo de la SAN de 8 de marzo de 2017 se señala en este sentido que:

«de la lectura de la ya citada Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2014 [...] se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese».

Sentada la existencia de una indemnización mínima obligatoria en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, la AN concluye entonces que, *ex artículo 7, letra e)* de la LIRPF, estos

resarcimientos percibidos por los altos directivos por la extinción de la relación laboral especial por desistimiento empresarial estarán exentos en tal cuantía, siete días de salario por año de servicio y con el tope de seis mensualidades.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha dicho, con la SAN de 8 de marzo de 2017 se da respuesta a una cuestión netamente jurídica concerniente a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos en los supuestos de la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya acertada respuesta pasa por resolver certeramente una interrogante previa de naturaleza *iuslaboralista*: ¿Contempla el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una indemnización mínima obligatoria para tales supuestos? La adecuada contestación a esta interrogante es crucial para poder aplicar el beneficio fiscal a estos resarcimientos en la medida en que *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF estarán exentas «Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, **en la cuantía establecida con carácter obligatorio [...] en su normativa de desarrollo**».

Teniendo en cuenta lo anterior, para comprobar la procedencia en Derecho de la doctrina de la AN antes transcrita se entiende que es necesario analizar los siguientes aspectos en los correspondientes apartados: A) La indemnización a los altos directivos por desistimiento empresarial: Alcance de la STS de 22 de abril de 2014. B) La jurisprudencia tributaria en la materia: La sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995. C) Conclusiones.

A) LA INDEMNIZACIÓN A LOS ALTOS DIRECTIVOS POR DESISTIMIENTO EMPRESARIAL: ALCANCE DE LA STS DE 22 DE ABRIL DE 2014

Como se ha dicho, la novedosa doctrina de la AN en torno a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que ocupan descansa sobre la consideración de que la STS de 22 de abril de 2014 consagra una indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento empresarial *ex* artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consideración que no es aceptada unánimemente y que reputamos no correcta atendiendo a lo dispuesto en tal resolución jurisdiccional.

Así es, en otro lugar ya analizamos con más detenimiento el alcance de la STS de 22 de abril de 2014³ y, tras justificar el carácter indisponible del derecho a indemnización que se contem-

³ SANZ CLAVIJO, A.: «Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese: ¿es necesario reformular el artículo 7 e) de la LIRPF?», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, agosto-septiembre 2015.

pla en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 («El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato»), reprodujimos el siguiente pasaje sobre la estructura de este precepto:

«a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..."

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a que pacten las partes: "... pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "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"»⁴.

Atendiendo al texto transcrito llegamos entonces a la conclusión de que «la indemnización del alto directivo en los supuestos de desistimiento es un derecho necesario de los trabajadores y por lo tanto no disponible», indisponibilidad que no es absoluta y que permite, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de esta relación laboral especial, «modular el derecho del alto directivo y reducir la cuantía de su indemnización por debajo de los siete días de salario por año de servicio», pues lo que obsta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 es la «completa ablación» del derecho a indemnización⁵.

La Dirección General de Tributos ha entendido la cuestión en idénticos términos y, en respuesta a la Consulta V1965/2015, de 23 de junio (NFC054757), señaló lo siguiente sobre el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la existencia de una indemnización mínima obligatoria:

«Partiendo de lo señalado en la sentencia, que en su dicción literal permitiría pactar indemnizaciones inferiores a la recogida en el precepto, se plantea su incidencia en

⁴ Fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014.

⁵ Así lo deducimos del último párrafo del fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014:

«Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto [...] cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación».

Interpretándolo *a contrario*, lo que se veta con esta exégesis del TS es el pacto indemnizatorio «que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización», pero no aquel que «se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria».

el ámbito tributario, concretamente en la exención del artículo 7 e) de la Ley 35/2006. A ello procede contestar que la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia –"siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"–, sigue sin tener carácter obligatorio»⁶.

Frente a este posicionamiento (desde lo tributario) que niega tajantemente que la STS de 22 de abril de 2014 establezca una indemnización mínima obligatoria a favor del directivo en los supuestos de desistimiento empresarial, en la doctrina científica *iustlaboralista* el estado de la cuestión no es claro.

Prior in tempore, los profesores GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN y MERCADER UGUINA, en análisis de la STS de 22 de abril de 2014, vinieron a concluir que lo que el referido artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no permite es un pacto entre empresario y trabajador que elimine el derecho a indemnización del alto directivo («Pues bien, no parece lógico interpretar que ese tratamiento normativo "más completo" (contenido, en parte, en el art. 11.1) [...] pueda consistir, paradójicamente, en permitir que las partes sean absolutamente autónomas para pactar que no exista ninguna indemnización, siendo así que la indemnización es un efecto típico de casi todas las extinciones contractuales en materia laboral»)⁷, sin realizar estos autores ningún pronunciamiento expreso sobre una cuantía mínima obligatoria de tal derecho.

Resultando indiscutible este entendimiento de la cuestión, la profesora GARCÍA TESTAL fue más allá y, tras exponer el pasaje antes transcrito de la STS de 22 de abril de 2014, afirma que «El TS llega a la conclusión de que resulta aplicable la indemnización de 7 días de salario prevista en el art. 11.1 del RD 1382/1985»⁸, dando a entender así que se estaría garanti-

⁶ En idéntico sentido véase la más completa Resolución de 10 de diciembre de 2015 del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya (NFC065458), que en referencia al artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 a la luz de la STS de 22 de abril de 2014 señala lo siguiente:

«la cuantía fijada en dicho precepto no constituye ningún mínimo obligatorio a satisfacer al trabajador despedido en concepto de indemnización, sino que **la misma puede ser modulada, al alza o a la baja, a través del pacto alcanzado entre empresario y el alto directivo (sin que, no obstante, pueda llegar a quedar anulada)**» (la negrita es nuestra).

⁷ GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I. y MERCADER UGUINA, J. R.: «Alta dirección y carácter irrenunciable de la indemnización por desistimiento», *Revista de Información Laboral*, núm. 9, 2014. En idéntico sentido véase MARTÍNEZ ESCRIBANO, A. (dir.): *Practicum Recursos Humanos*, Editorial Lex Nova, 2015. («La indemnización de siete días de salario por año de servicio contemplada para el caso de desistimiento [...] tiene la naturaleza de derecho mínimo necesario por lo que no cabe el pacto entre las partes en el que se prevea la extinción del contrato de alta dirección sin derecho a indemnización alguna. Por tanto, caben modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación (STS de 22 de abril de 2014)»).

⁸ GARCÍA TESTAL, E.: «La finalización del contrato de trabajo del artista: extinción de contratos temporales e inexecución del contrato», *Revista de Información Laboral*, núm. 8, 2016.

zando al alto directivo la percepción, en todo caso, de lo previsto en esta norma con carácter subsidiario, el resarcimiento de «siete días del salario en metálico por año de servicio» que el precepto contempla solo para los casos de falta de pacto sobre la indemnización entre empresario y trabajador.

En cambio, en el sentido de la doctrina tributaria, la profesora LÓPEZ CUMBRE no descarta la viabilidad jurídica de pactos indemnizatorios entre las partes que fijen para estos resarcimientos cuantías inferiores a la de siete días de salario por año de servicio⁹.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, entendemos que es necesario renovar lo dicho en su día y reiterar que la STS de 22 de abril de 2014, en interpretación del artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consagra un derecho indisponible de los altos directivos a percibir una indemnización en los supuestos de desistimiento empresarial, indemnización que, de mediar pacto al respecto, no conoce sin embargo de una cuantía mínima obligatoria, sin que actúe como tal el importe recogido en esta disposición para los casos de falta de pacto sobre el resarcimiento.

Esta conclusión contraría la doctrina de la AN antes transcrita («la indemnización de siete días de salario por año trabajado [...] ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador»), la cual, más allá de los escenarios de falta de pacto sobre el resarcimiento, entendemos que solo puede compartirse «en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese», sin que pueda prevalecer la misma, particularmente, frente a pactos que estipulen resarcimientos inferiores a los siete días de salario por año de servicio.

B) LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN LA MATERIA: LA SEMPITERNA STS DE 21 DE DICIEMBRE DE 1995

Expuestas las distintas opiniones acerca del alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la previsión en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 de una indemnización mínima obligatoria a favor de los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, la opción por una u otra posición adquiere plena trascendencia en el ámbito tributario en la medida

⁹ LÓPEZ CUMBRE, L.: «¿Puede pactarse en el contrato laboral de alto directivo que este no tendrá derecho de indemnización ante el desistimiento empresarial?», 2014. («... si se permite que las partes determinen la cuantía de la indemnización sin contemplar el mínimo establecido en la norma "a falta de pacto", entonces una cuantía manifiestamente inferior, residual o meramente testimonial serviría para cumplir la condición establecida por el legislador (indemnización pactada). El efecto económico sería prácticamente el mismo que el de no fijar indemnización pero la objeción jurídica quedaría invalidada al contener el contrato un pacto indemnizatorio»). Disponible en <<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/puede-pactarse-en-el-contrato-laboral-de-alto-directivo-que-este-no-tendra-derecho-de-indmenizacion-ante-el-desistimiento-empresarial.pdf>>.

en que con las mismas se estaría integrando o no el presupuesto esencial para aplicar la exención en el IRPF a tales resarcimientos: la existencia para estas indemnizaciones de una cuantía establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral.

Sobre este extremo se pronunció el TS en su profusa Sentencia de 21 de diciembre de 1995 (rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–), resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal analiza el equiparable supuesto de no sujeción al IRPF del que gozaban entonces las indemnizaciones por traslado, despido o cese, concluyendo que las mismas quedaban no sujetas «hasta el límite en que las leyes las conceden con carácter obligatorio»¹⁰.

Sentado el elemento que permitía acceder al supuesto de no sujeción –así como a la actual exención–, el TS, a continuación, analiza desde esta perspectiva el artículo 11.Uno y Dos del Real Decreto 1382/1985 para considerar que las indemnizaciones a los altos directivos que tales preceptos contemplan no tienen carácter obligatorio en la medida en que las mismas se aplican «"a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido», lo que vendría a significar, en palabras del Alto Tribunal:

«que tal real decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección»¹¹.

Corolario de lo anterior, el TS, a reglón seguido, no puede sino concluir que «no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban quedan sujetas al impuesto»¹², conclusión que debe extenderse *mutatis mutandis* a la vigente exención pues como indica el propio Alto Tribunal en este sentido solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"».

En este punto surge la discrepancia entre la SAN de 8 de marzo de 2017 en comentario y la vista STS de 21 de diciembre de 1995, pues la primera de las resoluciones jurisdiccionales, apoyándose en una interpretación de la STS de 22 de abril de 2014, rompe con la tesis de la sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995 y afirma *ex novo*, como hemos visto:

¹⁰ Fundamento de derecho segundo de la STS de 21 de diciembre de 1995. La referencia al «carácter obligatorio» de estos resarcimientos trae origen del artículo 10.1, letra a) del Reglamento del IRPF de 1981, disposición que, desarrollando el artículo 8, letra e) del mismo texto reglamentario, reputa como no sujetas las indemnizaciones «que deriven del traslado, despido o cese del sujeto pasivo, **hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente**» (la negrita es nuestra).

¹¹ Fundamento de derecho tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995.

¹² Fundamento de derecho cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995.

«que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección».

Creemos que el correcto entendimiento de la cuestión es el que patrocina el TS.

En efecto, atendiendo a lo dicho en el apartado anterior, es difícil afirmar, como hace la AN, que la STS de 22 de abril de 2014 consagre la existencia en el artículo 11.º del Real Decreto 1382/1985 de una cuantía obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial; esta resolución jurisdiccional reconoce acertadamente a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en tales hipótesis, mas no fija un importe mínimo obligatorio para estos resarcimientos. Al contrario, la Sala de lo Social del TS, al subrayar que «Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación», parece dar a entender que las partes podrán reducir ese derecho a una indemnización incluso por debajo de la referida cuantía subsidiaria de siete días de salario por año de servicio, lo que viene a significar que la misma no conoce de un importe mínimo obligatorio.

De esta forma, como dijimos en su día, la STS de 22 de abril de 2014 ciertamente ha supuesto un primer paso hacia la exención al reconocer a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en los supuestos de desistimiento empresarial, condición necesaria pero no suficiente para la aplicación del artículo 7, letra e) de la LIRPF, precepto que exige la previsión en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para tal resarcimiento, extremo al que no llega la STS de 22 de abril de 2014.

Con todo, resultaría lógicamente errónea la doctrina de la AN en cuanto a que las indemnizaciones percibidas por los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial estarían exentas en cuantía equivalente a siete días de salario por año de servicio, lo que nos lleva a ratificar la plena vigencia de la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 o, lo que es lo mismo, la sujeción y no exención del IRPF de estos resarcimientos. No aún es no.

C) CONCLUSIONES

Atendiendo a lo dicho hasta ahora, y a modo de resumen del comentario sobre la SAN de 8 de marzo de 2017 que ocupa, debemos concluir:

- **Primero.** La AN no interpreta adecuadamente el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 en cuanto a la existencia de una cuantía mínima obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial.

La mayoría de precedentes han interpretado tal resolución jurisdiccional en el sentido de que los directivos tienen simplemente un derecho no condicionado a re-

cibir una indemnización, sin que se establezca un importe obligatorio para estos resarcimientos.

- **Segundo.** Por lo anterior, por no existir en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una cuantía obligatoria para estas indemnizaciones, no puede sostenerse tampoco, como pretende la AN, que estos resarcimientos queden exentos en el IRPF *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF, debiendo tributar los mismos en su totalidad tal y como se preveía en la todavía vigente STS de 21 de diciembre de 1995.

El TEAC sostuvo *grosso modo*, siguiendo consolidada jurisprudencia que se verá, que la indemnización satisfecha por la entidad recurrente no estaba exenta de IRPF, y por tanto sujeta a retención, en la medida en que el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no contempla indemnización obligatoria alguna para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial, requisito exigido por el artículo 7, letra e) de la LIRPF para acceder al beneficio fiscal que ocupa.

Contra la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 interpuso la mercantil recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 8 de marzo de 2017 que constituye el objeto de este comentario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En lo que aquí interesa, la cuestión que se debate en la SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–) es la relativa a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos por la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya respuesta se ha visto afectada por lo dispuesto en la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (STS) de 22 de abril de 2014 (rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–).

Antes de dictarse tal resolución jurisdiccional, y como reconoce la propia AN, era constante y pacífica la jurisprudencia tributaria que negaba, por los motivos que se dirán, la exención en el IRPF de tales indemnizaciones, estado de la cuestión que vendría a modificarse con la referida STS de 22 de abril de 2014 en la medida en que esta, según la AN, viene a reconocer la existencia en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 del presupuesto que permite acceder a la exención en el impuesto: una indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de servicio para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial.

Concretamente, en el fundamento de derecho séptimo de la SAN de 8 de marzo de 2017 se señala en este sentido que:

«de la lectura de la ya citada Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2014 [...] se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese».

Sentada la existencia de una indemnización mínima obligatoria en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, la AN concluye entonces que, *ex artículo 7, letra e)* de la LIRPF, estos

resarcimientos percibidos por los altos directivos por la extinción de la relación laboral especial por desistimiento empresarial estarán exentos en tal cuantía, siete días de salario por año de servicio y con el tope de seis mensualidades.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha dicho, con la SAN de 8 de marzo de 2017 se da respuesta a una cuestión netamente jurídica concerniente a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos en los supuestos de la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya acertada respuesta pasa por resolver certeramente una interrogante previa de naturaleza *iuslaboralista*: ¿Contempla el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una indemnización mínima obligatoria para tales supuestos? La adecuada contestación a esta interrogante es crucial para poder aplicar el beneficio fiscal a estos resarcimientos en la medida en que *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF estarán exentas «Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, **en la cuantía establecida con carácter obligatorio [...] en su normativa de desarrollo**».

Teniendo en cuenta lo anterior, para comprobar la procedencia en Derecho de la doctrina de la AN antes transcrita se entiende que es necesario analizar los siguientes aspectos en los correspondientes apartados: A) La indemnización a los altos directivos por desistimiento empresarial: Alcance de la STS de 22 de abril de 2014. B) La jurisprudencia tributaria en la materia: La sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995. C) Conclusiones.

A) LA INDEMNIZACIÓN A LOS ALTOS DIRECTIVOS POR DESISTIMIENTO EMPRESARIAL: ALCANCE DE LA STS DE 22 DE ABRIL DE 2014

Como se ha dicho, la novedosa doctrina de la AN en torno a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que ocupan descansa sobre la consideración de que la STS de 22 de abril de 2014 consagra una indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento empresarial *ex* artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consideración que no es aceptada unánimemente y que reputamos no correcta atendiendo a lo dispuesto en tal resolución jurisdiccional.

Así es, en otro lugar ya analizamos con más detenimiento el alcance de la STS de 22 de abril de 2014³ y, tras justificar el carácter indisponible del derecho a indemnización que se contem-

³ SANZ CLAVIJO, A.: «Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese: ¿es necesario reformular el artículo 7 e) de la LIRPF?», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, agosto-septiembre 2015.

pla en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 («El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato»), reproducimos el siguiente pasaje sobre la estructura de este precepto:

«a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..."

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a que pacten las partes: "... pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "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"»⁴.

Atendiendo al texto transcrito llegamos entonces a la conclusión de que «la indemnización del alto directivo en los supuestos de desistimiento es un derecho necesario de los trabajadores y por lo tanto no disponible», indisponibilidad que no es absoluta y que permite, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de esta relación laboral especial, «modular el derecho del alto directivo y reducir la cuantía de su indemnización por debajo de los siete días de salario por año de servicio», pues lo que obsta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 es la «completa ablación» del derecho a indemnización⁵.

La Dirección General de Tributos ha entendido la cuestión en idénticos términos y, en respuesta a la Consulta V1965/2015, de 23 de junio (NFC054757), señaló lo siguiente sobre el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la existencia de una indemnización mínima obligatoria:

«Partiendo de lo señalado en la sentencia, que en su dicción literal permitiría pactar indemnizaciones inferiores a la recogida en el precepto, se plantea su incidencia en

⁴ Fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014.

⁵ Así lo deducimos del último párrafo del fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014:

«Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto [...] cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación».

Interpretándolo *a contrario*, lo que se veta con esta exégesis del TS es el pacto indemnizatorio «que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización», pero no aquel que «se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria».

el ámbito tributario, concretamente en la exención del artículo 7 e) de la Ley 35/2006. A ello procede contestar que la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia –"siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"–, sigue sin tener carácter obligatorio»⁶.

Frente a este posicionamiento (desde lo tributario) que niega tajantemente que la STS de 22 de abril de 2014 establezca una indemnización mínima obligatoria a favor del directivo en los supuestos de desistimiento empresarial, en la doctrina científica *iustlaboralista* el estado de la cuestión no es claro.

Prior in tempore, los profesores GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN y MERCADER UGUINA, en análisis de la STS de 22 de abril de 2014, vinieron a concluir que lo que el referido artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no permite es un pacto entre empresario y trabajador que elimine el derecho a indemnización del alto directivo («Pues bien, no parece lógico interpretar que ese tratamiento normativo "más completo" (contenido, en parte, en el art. 11.1) [...] pueda consistir, paradójicamente, en permitir que las partes sean absolutamente autónomas para pactar que no exista ninguna indemnización, siendo así que la indemnización es un efecto típico de casi todas las extinciones contractuales en materia laboral»)⁷, sin realizar estos autores ningún pronunciamiento expreso sobre una cuantía mínima obligatoria de tal derecho.

Resultando indiscutible este entendimiento de la cuestión, la profesora GARCÍA TESTAL fue más allá y, tras exponer el pasaje antes transcrito de la STS de 22 de abril de 2014, afirma que «El TS llega a la conclusión de que resulta aplicable la indemnización de 7 días de salario prevista en el art. 11.1 del RD 1382/1985»⁸, dando a entender así que se estaría garanti-

⁶ En idéntico sentido véase la más completa Resolución de 10 de diciembre de 2015 del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya (NFC065458), que en referencia al artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 a la luz de la STS de 22 de abril de 2014 señala lo siguiente:

«la cuantía fijada en dicho precepto no constituye ningún mínimo obligatorio a satisfacer al trabajador despedido en concepto de indemnización, sino que **la misma puede ser modulada, al alza o a la baja, a través del pacto alcanzado entre empresario y el alto directivo (sin que, no obstante, pueda llegar a quedar anulada)**» (la negrita es nuestra).

⁷ GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I. y MERCADER UGUINA, J. R.: «Alta dirección y carácter irrenunciable de la indemnización por desistimiento», *Revista de Información Laboral*, núm. 9, 2014. En idéntico sentido véase MARTÍNEZ ESCRIBANO, A. (dir.): *Practicum Recursos Humanos*, Editorial Lex Nova, 2015. («La indemnización de siete días de salario por año de servicio contemplada para el caso de desistimiento [...] tiene la naturaleza de derecho mínimo necesario por lo que no cabe el pacto entre las partes en el que se prevea la extinción del contrato de alta dirección sin derecho a indemnización alguna. Por tanto, caben modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación (STS de 22 de abril de 2014)»).

⁸ GARCÍA TESTAL, E.: «La finalización del contrato de trabajo del artista: extinción de contratos temporales e inexecución del contrato», *Revista de Información Laboral*, núm. 8, 2016.

zando al alto directivo la percepción, en todo caso, de lo previsto en esta norma con carácter subsidiario, el resarcimiento de «siete días del salario en metálico por año de servicio» que el precepto contempla solo para los casos de falta de pacto sobre la indemnización entre empresario y trabajador.

En cambio, en el sentido de la doctrina tributaria, la profesora LÓPEZ CUMBRE no descarta la viabilidad jurídica de pactos indemnizatorios entre las partes que fijen para estos resarcimientos cuantías inferiores a la de siete días de salario por año de servicio⁹.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, entendemos que es necesario renovar lo dicho en su día y reiterar que la STS de 22 de abril de 2014, en interpretación del artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consagra un derecho indisponible de los altos directivos a percibir una indemnización en los supuestos de desistimiento empresarial, indemnización que, de mediar pacto al respecto, no conoce sin embargo de una cuantía mínima obligatoria, sin que actúe como tal el importe recogido en esta disposición para los casos de falta de pacto sobre el resarcimiento.

Esta conclusión contraría la doctrina de la AN antes transcrita («la indemnización de siete días de salario por año trabajado [...] ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador»), la cual, más allá de los escenarios de falta de pacto sobre el resarcimiento, entendemos que solo puede compartirse «en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese», sin que pueda prevalecer la misma, particularmente, frente a pactos que estipulen resarcimientos inferiores a los siete días de salario por año de servicio.

B) LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN LA MATERIA: LA SEMPITERNA STS DE 21 DE DICIEMBRE DE 1995

Expuestas las distintas opiniones acerca del alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la previsión en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 de una indemnización mínima obligatoria a favor de los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, la opción por una u otra posición adquiere plena trascendencia en el ámbito tributario en la medida

⁹ LÓPEZ CUMBRE, L.: «¿Puede pactarse en el contrato laboral de alto directivo que este no tendrá derecho de indemnización ante el desistimiento empresarial?», 2014. («... si se permite que las partes determinen la cuantía de la indemnización sin contemplar el mínimo establecido en la norma "a falta de pacto", entonces una cuantía manifiestamente inferior, residual o meramente testimonial serviría para cumplir la condición establecida por el legislador (indemnización pactada). El efecto económico sería prácticamente el mismo que el de no fijar indemnización pero la objeción jurídica quedaría invalidada al contener el contrato un pacto indemnizatorio»). Disponible en <<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/puede-pactarse-en-el-contrato-laboral-de-alto-directivo-que-este-no-tendra-derecho-de-indmenizacion-ante-el-desistimiento-empresarial.pdf>>.

en que con las mismas se estaría integrando o no el presupuesto esencial para aplicar la exención en el IRPF a tales resarcimientos: la existencia para estas indemnizaciones de una cuantía establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral.

Sobre este extremo se pronunció el TS en su profusa Sentencia de 21 de diciembre de 1995 (rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–), resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal analiza el equiparable supuesto de no sujeción al IRPF del que gozaban entonces las indemnizaciones por traslado, despido o cese, concluyendo que las mismas quedaban no sujetas «hasta el límite en que las leyes las conceden con carácter obligatorio»¹⁰.

Sentado el elemento que permitía acceder al supuesto de no sujeción –así como a la actual exención–, el TS, a continuación, analiza desde esta perspectiva el artículo 11.Uno y Dos del Real Decreto 1382/1985 para considerar que las indemnizaciones a los altos directivos que tales preceptos contemplan no tienen carácter obligatorio en la medida en que las mismas se aplican «"a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido», lo que vendría a significar, en palabras del Alto Tribunal:

«que tal real decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección»¹¹.

Corolario de lo anterior, el TS, a reglón seguido, no puede sino concluir que «no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban quedan sujetas al impuesto»¹², conclusión que debe extenderse *mutatis mutandis* a la vigente exención pues como indica el propio Alto Tribunal en este sentido solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"».

En este punto surge la discrepancia entre la SAN de 8 de marzo de 2017 en comentario y la vista STS de 21 de diciembre de 1995, pues la primera de las resoluciones jurisdiccionales, apoyándose en una interpretación de la STS de 22 de abril de 2014, rompe con la tesis de la sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995 y afirma *ex novo*, como hemos visto:

¹⁰ Fundamento de derecho segundo de la STS de 21 de diciembre de 1995. La referencia al «carácter obligatorio» de estos resarcimientos trae origen del artículo 10.1, letra a) del Reglamento del IRPF de 1981, disposición que, desarrollando el artículo 8, letra e) del mismo texto reglamentario, reputa como no sujetas las indemnizaciones «que deriven del traslado, despido o cese del sujeto pasivo, **hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente**» (la negrita es nuestra).

¹¹ Fundamento de derecho tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995.

¹² Fundamento de derecho cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995.

«que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección».

Creemos que el correcto entendimiento de la cuestión es el que patrocina el TS.

En efecto, atendiendo a lo dicho en el apartado anterior, es difícil afirmar, como hace la AN, que la STS de 22 de abril de 2014 consagre la existencia en el artículo 11.º del Real Decreto 1382/1985 de una cuantía obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial; esta resolución jurisdiccional reconoce acertadamente a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en tales hipótesis, mas no fija un importe mínimo obligatorio para estos resarcimientos. Al contrario, la Sala de lo Social del TS, al subrayar que «Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación», parece dar a entender que las partes podrán reducir ese derecho a una indemnización incluso por debajo de la referida cuantía subsidiaria de siete días de salario por año de servicio, lo que viene a significar que la misma no conoce de un importe mínimo obligatorio.

De esta forma, como dijimos en su día, la STS de 22 de abril de 2014 ciertamente ha supuesto un primer paso hacia la exención al reconocer a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en los supuestos de desistimiento empresarial, condición necesaria pero no suficiente para la aplicación del artículo 7, letra e) de la LIRPF, precepto que exige la previsión en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para tal resarcimiento, extremo al que no llega la STS de 22 de abril de 2014.

Con todo, resultaría lógicamente errónea la doctrina de la AN en cuanto a que las indemnizaciones percibidas por los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial estarían exentas en cuantía equivalente a siete días de salario por año de servicio, lo que nos lleva a ratificar la plena vigencia de la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 o, lo que es lo mismo, la sujeción y no exención del IRPF de estos resarcimientos. No aún es no.

C) CONCLUSIONES

Atendiendo a lo dicho hasta ahora, y a modo de resumen del comentario sobre la SAN de 8 de marzo de 2017 que ocupa, debemos concluir:

- **Primero.** La AN no interpreta adecuadamente el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 en cuanto a la existencia de una cuantía mínima obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial.

La mayoría de precedentes han interpretado tal resolución jurisdiccional en el sentido de que los directivos tienen simplemente un derecho no condicionado a re-

cibir una indemnización, sin que se establezca un importe obligatorio para estos resarcimientos.

- **Segundo.** Por lo anterior, por no existir en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una cuantía obligatoria para estas indemnizaciones, no puede sostenerse tampoco, como pretende la AN, que estos resarcimientos queden exentos en el IRPF *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF, debiendo tributar los mismos en su totalidad tal y como se preveía en la todavía vigente STS de 21 de diciembre de 1995.