

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?

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz*



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

El artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, LIRPF– regula la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– de las indemnizaciones que perciben los trabajadores en los supuestos de despido o cese.

Este precepto, pese a sus numerosas reformas, conoce en la actualidad de diversos problemas aplicativos (su extensión a la finalización de los contratos temporales, su aplicabilidad a ciertas indemnizaciones que perciben los directivos, etc.) que, en su mayoría, creemos que responden a una circunstancia común: la remisión «en bloque» del artículo 7 e) de la LIRPF a la normativa laboral a varios efectos (el concepto de despido o cese, la cuantía de las indemnizaciones a percibir por la extinción de la relación laboral por tales causas, etc.).

.../...

.../...

Dicho lo anterior, entendemos que esa remisión «en bloque» a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF no es plenamente satisfactoria y que, por lo diverso de los principios que informan al Derecho del Trabajo y al Derecho Tributario, sería conveniente plantear una reformulación de la referida disposición que permita definir con mayor precisión qué indemnizaciones por extinción de las relaciones laborales debieran quedar efectivamente exentas de gravamen en concepto de IRPF.

Palabras claves: IRPF, exención, indemnizaciones, despido, contratos temporales y directivos.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 07-07-2015

ISSUES ON APPLICATION OF THE TAX EXEMPTION FOR SEVERANCE PAYMENTS: IT IS NECESSARY AN AMENDMENT OF ARTICLE 7 E) LIRPF?

ABSTRACT

Article 7 e) of Law nº 35 of 28th November 2006, regulating individuals' income tax –hereinafter, LIRPF– states the exemption on individual income tax of severance paid to workers.

The application of this provision, despite its many reforms, currently presents several problems (*e. g.* its applicability to the end of fixed-term contracts or its applicability to severance payments due to executives) which are consequences of a common fact: the remission contained on article 7 e) LIRPF to Labour Law for different issues (the concept of dismissal, the amount of the compensations to receive at the termination of labour relation because of these causes, etc.).

For this reason, we argue that the remission to Labour Law contained in article 7 e) LIRPF is not satisfactory and, thus, an amendment of this provision would be necessary in order to clarify the compensations that should be exempt on individuals' income tax.

Keywords: individuals' income tax, tax exemption, compensations, dismissal, fixed-term employment contracts and executives.

Sumario

- I. Introducción
- II. El fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo y de la exención de las mismas en el IRPF
 - II.1. Fundamento, naturaleza y elementos de cuantificación de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo
 - II.2. Fundamento y extensión de la exención de las indemnizaciones por despido o cese en el IRPF
- III. Los conceptos de despido y de cese: ¿es posible la extensión de la exención a los supuestos de finalización de los contratos temporales?
 - III.1. La obligación de indemnizar la finalización de los contratos temporales en el Derecho del Trabajo
 - III.2. ¿Deberían quedar exentas en el IRPF las indemnizaciones por la finalización de los contratos temporales?
- IV. La remisión a la normativa laboral para la determinación de la cuantía de la exención: la problemática (que no cesa) de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial
 - IV.1. La indemnización que debe percibir el directivo en los supuestos de desistimiento empresarial: la relevancia de la STS de 22 de abril de 2014
 - IV.2. Las indemnizaciones que perciban los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial siguen (aún) sujetas y no exentas en el IRPF
- V. Conclusiones

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Sea como supuesto de no sujeción¹ o de exención, la exclusión de gravamen de las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores en concepto de IRPF –hoy en el art. 7 e) de la Ley reguladora del impuesto– es una disposición cuya presencia en nuestro ordenamiento jurídico-tributario es tan tradicional como su reforma en los últimos años.

En efecto, aunque la regulación del contenido principal de la exención –la exclusión de gravamen de las indemnizaciones por despido o cese en su cuantía obligatoria según la normativa laboral– ha permanecido prácticamente invariada desde su incorporación al Reglamento del IRPF de 1979 como supuesto de no sujeción, la preocupación del legislador por la protección de los desempleados y por los efectos de la crisis económica sobre estos ha determinado sucesivas reformas del referido precepto en virtud de las cuales se han introducido otros párrafos en esta disposición con los que pretendía, de una parte, resolver un problema aplicativo de la norma cual era la necesidad de obtener la calificación del despido como improcedente² y, de otra parte, dis-

¹ Recordando el origen del beneficio fiscal que se analiza, en vigencia de la Ley del IRPF de 1978 y delimitando el concepto de renta que se sometía a gravamen, el artículo 8 e) del Reglamento del IRPF de 1979 especificaba que «A los efectos de este impuesto, no tendrán la consideración de renta [...] e) Las indemnizaciones que constituyan compensación de las pérdidas o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio», y entre estas indemnizaciones, como precedente de la exención que ocupa, se incluían *ex* artículo 10.1 a) del Reglamento del IRPF de 1979 «Las que se deriven de traslado, despido o cese del sujeto pasivo hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente».

² Sumariamente, la disposición adicional duodécima de 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 la redacción del entonces vigente artículo 7 e) de la Ley del IRPF de 1998 introduciendo un párrafo Segundo en este precepto en virtud del cual se permitía que «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».

Con ello se pretendía, sustancialmente, evitar litigios dirigidos a obtener el reconocimiento en sede judicial de la improcedencia del despido para así disfrutar de una mayor cuantía exenta de la indemnización percibida, bondadosa intención del legislador que, sin embargo, dio origen a ciertas conductas fraudulentas que obligaron a que, con ocasión de la última reforma laboral y ya vigente la LIRPF, la disposición final undécima.Uno de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, modificara nuevamente el artículo 7 e) de la LIRPF eliminando el mencionado párrafo Segundo de este precepto y, en consecuencia, obligando otra vez a que se produzca conciliación o se dicte resolución judicial para que pueda declararse la exención de las indemnizaciones por despido.

En este sentido léase la RDGT de 8 de noviembre de 2012, en respuesta a la consulta vinculante número V2143/2012 (NFC045760).

pensar un trato tributario igualitario a los empleados cuya relación laboral se extinga por idéntica causa mas por distinta vía, individual o colectiva³.

Además, a las anteriores reformas debe unirse la modificación operada en el artículo 7 e) de la LIRPF por el artículo Primero. Uno de la Ley de reforma de la LIRPF⁴, modificación en virtud de la cual se añade un nuevo párrafo Tercero al primero de los preceptos que fija en 180.000 euros la cuantía máxima de la exención a la que puedan tener derecho las indemnizaciones por despido o cese⁵.

Pese a sus sucesivas reformas, la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, desde un punto de vista de técnica legislativa, no es ejemplar, pues este precepto ni trata de converger con el Derecho del Trabajo en el sentido que esta rama del ordenamiento da a los conceptos jurídico-laborales que emplea, ni los caracteriza a los efectos del impuesto, y ello a pesar de los reclamos que en ese sentido se realizan desde la doctrina⁶.

Por ello, en los epígrafes que siguen, lejos de analizarse aquellos aspectos ya consolidados de la regulación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores, vamos a realizar un estudio de algunas cuestiones problemáticas de las que hoy conoce la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, cuestiones problemáticas que surgen del difícil diálogo en este punto de las normas de Derecho Tributario y de Derecho del Trabajo consecuencia de los distintos principios informadores de estas ramas del ordenamiento jurídico.

³ Así es, la disposición adicional decimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas, introdujo el que fue temporalmente párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF, párrafo Segundo del mencionado precepto en la actualidad con el que se pretende grosso modo que las indemnizaciones recibidas por trabajadores despedidos por idénticas causas económicas, técnicas, organizativas o de producción disfruten de la misma cuantía de la exención, independientemente de que las extinciones laborales se tramiten bien por la vía del despido colectivo –en los que el obligado periodo de consultas podía y solía desembocar en el reconocimiento de mayores indemnizaciones– o bien por la vía de los despidos individuales.

⁴ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁵ Literalmente, el resultante párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF dispone que «El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros».

En relación con este párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF debe advertirse de que el mismo, a diferencia de la mayoría de las disposiciones de la Ley 26/2014 que entran en vigor el 1 de enero de 2015 *ex* disposición final sexta de la Ley 26/2014, parece resultar de aplicación desde el 1 de agosto de 2014.

En este sentido véase el parecer al respecto de la Administración tributaria en www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/IRPF_permanente/Novedades_2014/Reforma_IRPF.pdf

⁶ Debiéndose situar su opinión en el año 2013, antes de la reforma operada en la LIRPF por la Ley 26/2014, el profesor GARCÍA BERRO, tras destacar que «el sistema vigente supone la exención también indiscriminada con independencia de la cuantía percibida», afirma que «entendemos que la exención de las indemnizaciones por despido o cese debe someterse a revisión» (GARCÍA BERRO 2013, 47).

II. EL FUNDAMENTO DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA EXENCIÓN DE LAS MISMAS EN EL IRPF

Antes de profundizar en otras cuestiones más específicas sobre las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en el marco del artículo 7 e) de la LIRPF, se cree necesario abordar un aspecto casi preliminar en este sentido cual es el del fundamento que informa la previsión de indemnizaciones para los supuestos de despidos en el Derecho del Trabajo y la exención de las mismas en el IRPF; o con otras palabras ¿la razón por la que el Derecho del Trabajo prevé indemnizaciones por despido es o debe ser la misma por la que el IRPF las excluye de gravamen?

II.1. FUNDAMENTO, NATURALEZA Y ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO DEL TRABAJO

Pues bien, sobre el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo existe una constante y pacífica jurisprudencia que sitúa el mismo en el daño que supone la pérdida del empleo⁷, pérdida del empleo que debe ser indemnizada pues el derecho al trabajo recogido en el artículo 35.1 de la Constitución Española –en adelante, CE–, en su proyección al momento de la extinción de la relación laboral, comporta como garantía la continuidad o estabilidad en el empleo, o lo que es lo mismo, «el derecho a no ser despedido sin justa causa»⁸.

Identificado el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo, y sentada por tanto la existencia de un daño que no se está obligado a soportar⁹ y, por ende, debe

⁷ Pronunciándose sobre las indemnizaciones por despido previstas en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores (ET) vigente entonces, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo señala cuál es la causa de tales indemnizaciones al afirmar en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849) que «son indemnizaciones tasadas previamente establecidas por la ley, que responden a su condición de resarcimientos debidos por la pérdida del empleo». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 25 de junio de 2013 (NSJ047272).

⁸ Confirmado que el derecho previsto en el artículo 35.1 de la CE se proyecta también en el momento de la extinción del contrato de trabajo (CRUZ VILLALÓN 2014, 383), el Tribunal Constitucional ha dado contenido a tal derecho en su relación con el despido al recordar en el Fundamento Jurídico Cuarto de su STC 192/2003, de 27 de octubre (NSJ013696), que «No debe olvidarse que hemos venido señalando desde nuestra STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 8, que, en su vertiente individual, el derecho al trabajo (art. 35.1 CE) se concreta en el "derecho a la continuidad o estabilidad en el empleo, es decir, en el derecho a no ser despedido sin justa causa"».

⁹ Teniéndose en cuenta lo dicho en el pie de página anterior sobre el derecho a no ser despedido sin justa causa, en relación con el daño que necesariamente supone el despido léase el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985, en el que el Alto Tribunal, refiriéndose al trabajador como acreedor de la indemnización por despido, sienta que con el sistema de baremización de tales indemnizaciones «por una parte se ve liberado de probar la existencia de tales daños y perjuicios, dado que por presunción legal *iuris et de iure* la ruptura del vínculo los produce». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ022166).

repararse, la cuestión más debatida en este punto por la jurisprudencia social ha sido la relativa a la naturaleza objetiva y tasada de tal resarcimiento.

En efecto, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo ha reiterado en numerosas resoluciones jurisdiccionales que en los supuestos de despido, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito civil en el que se exige la prueba de los daños y perjuicios para que pueda exigirse su indemnización, no es necesaria la probanza de tales daños y perjuicios pues, como apuntamos anteriormente, existe una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual se entiende que la ruptura de la relación laboral comporta los daños y perjuicios a resarcir, o con otras palabras que se trata de indemnizaciones objetivas, indemnizaciones *ex lege*¹⁰ o indemnizaciones de contenido tasado y previamente fijado por la ley¹¹, circunstancia que, como también expresa la jurisprudencia social, impide que el juez o magistrado competente «pueda valorar en cada caso los daños y perjuicios ni fijar por consiguiente ni superior ni inferior cantidad que la establecida rígidamente por la ley»¹².

Aceptándose entonces el carácter objetivo del resarcimiento en los supuestos de despido, la otra nota que la Sala Cuarta del Tribunal Supremo deduce de la naturaleza de estas indemnizaciones es la de su carácter tasado, o lo que es lo mismo, que la cuantía de estos resarcimientos, en coherencia con su naturaleza objetiva, no se fija según los daños y perjuicios causados o que pueda causar el despido, sino que se determina atendiendo a otros parámetros¹³ como son los años de prestación de servicio –que no la antigüedad en la empresa–¹⁴ y el salario del trabajador¹⁵, resultando de estos una indemnización «que sustituye a la indemnización de daños y

¹⁰ Fundamento Jurídico Cuarto de STC 6/1984, de 24 de enero (NSJ000010).

¹¹ Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849).

¹² Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985.

En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ022166).

¹³ Aunque notorios, sobre los parámetros que se tienen en cuenta en la determinación de la cuantía de las indemnizaciones por despido se señala en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 6 de abril de 2004 (NSJ015987) que «Es lógico, pues, que sean las sustanciales normas rectoras de la relación extinta las computables para su determinación: retribución debida y antigüedad».

¹⁴ Sobre la diferencia entre años de prestación de servicios a la empresa y antigüedad en la misma es referente el Fundamento de Derecho Tercero de STS de 8 de marzo de 1993 (NSJ002918), resolución en la que el Alto Tribunal sienta que «a efectos de cuantificar la indemnización por despido improcedente, no es confundible la antigüedad que pudiera asignarse al trabajador en el contrato de trabajo que inicie relación laboral [...] con el tiempo de servicios que se genere en desarrollo de este, siendo solo tal tiempo de servicios el que ha de ser computado para el cálculo de la indemnización que correspondiera, si dicho último contrato se extinguiera». No obstante, advierte la Sala Cuarta del Tribunal Supremo a continuación que lo anterior será así «salvo en supuestos en los que, al asignarse la mayor antigüedad, se pactare que la misma había de operar a todos los efectos –incluidos, por tanto, los del cálculo de la indemnización por despido improcedente– o así se estableciere en el orden normativo aplicable».

¹⁵ En este sentido, es doctrina de la Sala Cuarta la contenida en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 17 de julio de 1990 (NSJ052007), en virtud de la cual, salvo en circunstancia especiales, «el salario que ha de regular las indemnizaciones por despido es el percibido en el último mes, prorrateado con las pagas extraordinarias».

perjuicios»¹⁶, hasta el punto de que, con carácter general, no será procedente exigir un mayor resarcimiento por el despido mediante reclamaciones fundadas en lo dispuesto en los artículos 1.101 y 1.106 del Código Civil¹⁷.

Así, a modo de resumen de lo dicho sobre la naturaleza objetiva y tasada de las indemnizaciones por despido, en diversas resoluciones jurisdiccionales se apunta que este particular régimen resarcitorio de los despidos presenta ventajas e inconvenientes para el trabajador, pues, de un lado, no tiene que probar los daños y perjuicios que comporta la decisión empresarial extintiva de la relación laboral, estos se presumen *iuris et de iure*, pero, de otro lado, no puede aspirar a obtener una indemnización superior a aquella que corresponda atendiendo a su salario y a sus años de prestación de servicios a la empresa¹⁸.

Una vez expuesto cuál es el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo, una vez comentada la naturaleza que a tales resarcimientos ha dado esa rama del ordenamiento jurídico, finalmente, se considera de especial interés analizar cuál es el objeto de estas indemnizaciones, esto es, ¿qué pretende el Derecho del Trabajo que se resarza con las referidas indemnizaciones?, y se dice que este punto puede resultar de especial interés pues se cree que es en este en el que surgirán irreconciliables divergencias entre los motivos por los que el Derecho del Trabajo prevé las indemnizaciones por despido y los motivos por los que las mismas son exceptuadas de gravamen en el IRPF.

Con ciertas diferencias respecto a las pautas que rigen en el Derecho Civil y en virtud de las cuales el resarcimiento debería cubrir el daño emergente y el lucro cesante generado por la actua-

¹⁶ Fundamento Jurídico Cuarto de STC 6/1984, de 24 de enero (NSJ000010).

A fortiori añade a continuación el Tribunal Constitucional que la indemnización por despido se convierte así en una suerte de «suma que ha de abonar el empresario al trabajador como consecuencia de despido sin causa legal, la cual cumple una función sustitutoria del resarcimiento de perjuicios, aunque no se calcula en función de los mismos».

¹⁷ Sobre la imposibilidad de exigir en caso de despido un resarcimiento por daños y perjuicios más allá de la indemnización que corresponda léase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 23 de octubre de 1990, pasaje en el que el Alto Tribunal advierte de que «No es legalmente posible, por tanto, en función de un despido improcedente, traer a colación la variedad de perjuicios causados, para pretender un incremento de la indemnización que la Ley marca o para cifrar otra ajena a aquella, pues dichos perjuicios, en toda su variedad, son considerados por el artículo 56 cuando establece las reglas para su cuantificación».

En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2001 y, en cambio, a favor de la compatibilidad de la exigencia de un resarcimiento por daños y perjuicios y de la indemnización que pudiera corresponder por el despido léase a BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ (2013).

¹⁸ Así se manifiesta en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que el Alto Tribunal, refiriéndose al particular régimen resarcitorio de los despidos, comenta que «este régimen "puede unas veces beneficiar y otras perjudicar al trabajador, quien, por una parte se halla liberado de acreditar los daños y perjuicios sufridos, pues su existencia se encuentra amparada con presunción *iuris et de iure*, y de otra queda privado de acreditar que los daños y perjuicios que sufre alcanzan dimensión económica superior a la que resulta de las precisas reglas de valoración" establecidas en la Ley». En idéntico sentido consúltese el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985.

ción antijurídica, en el Derecho del Trabajo, por el mencionado carácter tasado de las indemnizaciones por despido, no se determina claramente qué resarcen tales indemnizaciones y cómo lo hacen.

En efecto, atendiendo a la jurisprudencia al respecto de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, se intuye que el Alto Tribunal identifica dos objetos que tenderían a resarcirse con las tasadas indemnizaciones por despido¹⁹, de un lado, el lucro cesante que supone la pérdida del empleo y la consiguiente no percepción de salarios en tanto no se consiga otro puesto de trabajo con iguales retribuciones²⁰ y, de otro lado, una suerte de daño emergente cual sería las mayores dificultades que comporta la reinserción en el mercado laboral tras los años de prestación de servicio en el empleo que se extingue con el despido²¹.

Siguiendo la antes referida jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, se acepta igualmente que las indemnizaciones por despido no resarcen necesariamente un daño causado por una actuación antijurídica, pues la misma no existiría, por ejemplo, en los despidos objetivos procedentes o en los despidos colectivos ajustados a Derecho en los que las extinciones de contratos de trabajo responden grosso modo a causas económicas, técnicas, organizativas o de producción²².

Sentado qué resarcen las indemnizaciones por despido, resta señalar cómo se produce la compensación por el lucro cesante y daño emergente que genera la pérdida del empleo, y es aquí donde

¹⁹ Por todas, véase en este sentido el clarificador Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), en la que el Alto Tribunal, tras reconocer a la empresa la facultad de decidir quiénes pueden continuar en el seno de la misma, le impone consecuentemente «un deber económico que participa de una doble naturaleza, la medida de castigo por ejercitar sus facultades de exclusión en unas premisas no acordes con la normativa aplicable y la compensación al trabajador por la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación y el daño supuesto que le ocasiona volver a salir al mercado de trabajo con una difícil expectativa».

²⁰ Véase el transcrito Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), aunque lo cierto es que, en ese pasaje, el Alto Tribunal parece querer identificar la no percepción de salarios con el daño emergente a resarcir al señalar que con la indemnización por despido se compensaría «la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación».

²¹ Decimos una suerte de lucro cesante pues aunque la existencia del mismo se acepta, entre otras, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que el Alto Tribunal expone que, a diferencia del resarcimiento civil por daños, la indemnización por despido no necesariamente compensa una actuación antijurídica del empresario, sino que resarce, además, «el coste de reinserción en el mercado de empleo o en otra actividad profesional», el Tribunal Constitucional, sin embargo, niega en cierta medida que se tenga en cuenta esta circunstancia al sentar en el Fundamento Jurídico Cuarto de su STC 6/1984, de 24 de enero, haciendo referencia a que la indemnización por despido se calcula en función del tiempo de duración de la relación laboral, que «Se trata de una indemnización *ex lege*, valorada en función de los criterios mencionados, que no toma en consideración de forma expresa el tiempo necesario, o la dificultad para encontrar otro puesto de trabajo, ni se calcula en función de estos datos».

²² En este sentido véase el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), pasaje en el que el Alto Tribunal, tras haber afirmado que en las indemnizaciones por despido se puede tener en cuenta el daño que produce la antijurídica extinción de la relación laboral por parte del empresario, matiza el alcance de tal afirmación y confirma que «este factor no ha de concurrir necesariamente, en cuanto en el ordenamiento español se indemnizan o compensan los despidos económicos procedentes», denominándose económicos, como se ha dicho, a aquellos despidos tramitados individual o colectivamente en los que la decisión de extinguir el contrato de trabajo está legitimada por la concurrencia grosso modo de causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.

cobran sentido las circunstancias antes señaladas como parámetros para la cuantificación de las indemnizaciones por despido: el salario del trabajador y los años de prestación de servicio en la empresa.

Así es, separándose de los daños y perjuicios que efectivamente pueda causar la decisión del empresario de extinguir el contrato de trabajo, el legislador, para fijar la cuantía de las tasadas indemnizaciones por despido, ha optado coherentemente por los anteriores parámetros en la medida en que, de un lado, en lo que se refiere al lucro cesante consecuencia de la no percepción de sueldos tras el despido, es el salario actual del trabajador la referencia más exacta a tomar en consideración para determinar el empobrecimiento que le supondrá la pérdida del empleo²³, mientras que, de otro lado, en lo tocante al daño emergente antes descrito, serían los años de prestación de servicios a la empresa el indicador que más certeramente reflejaría, cuanto mayor fuera la duración del contrato que se extingue, el daño que supondría volver al mercado de trabajo con menores expectativas de ser empleado²⁴.

Dicho lo anterior, restaría solamente hacer una breve referencia a las consecuencias que tiene en la fijación de la indemnización por despido la circunstancia de que la decisión del empresario de extinguir el contrato de trabajo sea antijurídica; o con otras palabras, ¿qué resarce la mayor indemnización que recibe el trabajador en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho?

Despido		Indemnización	Salarios de tramitación
Tipo	Calificación		
Disciplinario	Procedente	No procede	No procede
	Improcedente	Indemnización	No procede
		Readmisión	Sí procede
	Nulo	No procede	Sí procede
			.../...

²³ Aunque referente en esta cuestión es lo sentado en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849) —«El salario del trabajador al tiempo del despido es el salario regulador de las indemnizaciones correspondientes»—, se cree más ilustrativo de la respuesta dada a la misma el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), en el que el Alto Tribunal motiva la posición apenas transcrita señalando que «No ha querido el legislador, ni ello gozaría de lógica que se emplee un módulo salarial atemperado a cada uno de los años de servicio que van a servir para obtener el multiplicador. La razón está en que no nos hallamos en presencia de un premio a la antigüedad sino de la formación de un capital que ayude al trabajador a afrontar el tiempo que transcurra hasta el hallazgo de un nuevo empleo y esa circunstancia adversa transcurre en el nivel actual de precios y la expectativa razonable de su elevación». En este sentido léase a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 323).

²⁴ Así se expresa en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que Alto Tribunal, refiriéndose a qué resarcan las indemnizaciones por despido, señala que el coste de reinserción en el mercado de trabajo es «un coste que suele aumentar con el paso del tiempo, y que se calcula por ello en función de la antigüedad en la empresa». En este sentido léase también a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 329).

Despido		Indemnización	Salarios de tramitación	
Tipo	Calificación			
.../...				
Objetivo	Procedente		20 días	No procede
	Improcedente	Indemnización	33 días	No procede
		Readmisión	No procede	Sí procede
	Nulo		No procede	Sí procede
Colectivo	Ajustado a Derecho		20 días	No procede
	No ajustado a Derecho	Indemnización	33 días	No procede
		Readmisión	No procede	Sí procede
	Nulo		No procede	Sí procede

Relacionadas grosso modo las cuantías resarcitorias que perciben los trabajadores en los distintos escenarios de los diferentes tipos de despido atendiendo a los parámetros antes analizados, recordando que las indemnizaciones por despido compensan sustancialmente el lucro cesante y daño emergente que el mismo genera en los términos antes descritos, podría decirse en este sentido que las mayores indemnizaciones que se perciben en los supuestos en los que los despidos son calificados como improcedentes o no ajustados a Derecho responden a la existencia de un comportamiento antijurídico del empresario cual es la extinción del contrato de trabajo sin concurrir los presupuestos materiales y formales habilitantes para ello, comportamiento del empresario que, enlazando con lo comentado al inicio de este apartado, viola «el derecho a no ser despedido sin justa causa» garantía de la continuidad o estabilidad en el empleo que comporta el artículo 35.1 de la CE según se ha visto, siendo esta infracción la diferencia, a efectos indemnizatorios, entre los despidos improcedentes o no ajustados a Derecho y el resto de despidos²⁵, pues en unos y otros no parece dudoso que la pérdida del empleo se produce generando el lucro cesante y daño emergente antes descritos.

²⁵ Véase la Consideración Jurídica Tercera del voto particular que formula el Excelentísimo Magistrado D. Aurelio Desdentado Bonete a la STS de 22 de diciembre de 2008 (NSJ027970), donde este magistrado expone en este sentido que «las extinciones de los artículos 51 y 52 del Estatuto de los Trabajadores son extinciones objetivas que se fundan en causas que actúan al margen de un reproche culpabilístico a un determinado agente y que, por ello, dan lugar a una indemnización más reducida de la que se aplica cuando la extinción resulta susceptible de ese reproche: 20 días para los despidos objetivos y 45 días para los despidos improcedentes o la pérdida de esta última indemnización por el trabajador cuando su despido es procedente como consecuencia de un incumplimiento contractual».

En idéntico sentido léase a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 376 y 379) y a GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ (2014).

Finalmente, y para completar el discurso sobre las consecuencias resarcitorias en los diferentes tipos de despidos y sus distintas calificaciones, se entiende que en los supuestos en los que medie readmisión del trabajador, porque así lo establezca la normativa aplicable o porque así lo decida el empresario, los daños que genera la extinción del contrato a instancias del empresario quedan compensados con su reintegración en la empresa, entendimiento que se reputa correcto pues, de un lado, el daño emergente descrito que supone el despido se ve resarcido con la reintegración del trabajador en su puesto, mientras que, de otro lado, el lucro cesante que significa la no percepción de sueldos desde el despido hasta la notificación de la sentencia que declara su improcedencia o nulidad se vería neutralizado con el derecho del trabajador a los salarios de tramitación *ex* artículos 56.2 y 55.6 del ET respectivamente.

II.2. FUNDAMENTO Y EXTENSIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE EN EL IRPF

Una vez analizado por qué y cómo el Derecho del Trabajo indemniza los despidos, en las líneas que continúan procede verificar si el Derecho Tributario, en particular la normativa reguladora del IRPF, debe considerar o no las conclusiones antes alcanzadas cuando opta por exentar de tributación en tal concepto impositivo las referidas indemnizaciones.

Pues bien, circunscribiendo el discurso al contenido tradicional de la exención contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF —«Estarán exentas las siguientes rentas [...] 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»—, sucede que la vinculación que en este punto pudiera existir entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo resulta directamente de la remisión que el precepto transcrito realiza a la normativa laboral, remisión que comporta que la cuantía de la exención venga predeterminada por la indemnización por despido que se fije en el ámbito social aplicando los parámetros antes señalados.

Pero más allá de la vinculación sentada entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en lo que se refiere a la cuantía de la indemnización por despido y de la correspondiente exención, una y otra rama del ordenamiento jurídico coinciden igualmente en el fundamento para indemnizar los despidos y para exentar de tributación en concepto de IRPF tales resarcimientos.

Así es, pudiendo justificarse los supuestos de exención que se establezcan en motivos de política social o en exigencias del principio de capacidad económica²⁶, no parece dudoso que aquel

²⁶ En este sentido, en el Fundamento Jurídico Quinto de la STC 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), se señala que el establecimiento de un supuesto de exención, «como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica», es constitucionalmente válido «siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por mo-

contenido en el artículo 7 e) de la LIRPF responde efectivamente a tales razones de ser²⁷. Pero yendo más allá de lo anterior, y atendiendo a los posicionamientos doctrinales antes transcritos, puede afirmarse también que el legislador, a la hora de consagrar el beneficio fiscal que ocupa, se guiará por una concreta razón, a saber, que la indemnización por despido o cese que recibe el trabajador cuyo contrato se extingue constituye, más que una renta a gravar por el impuesto, una compensación por los daños y perjuicios que al mismo le genera la pérdida del empleo, daños y perjuicios que, de esta forma, servirían entonces tanto para consagrar la previsión de indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo como para exentar las mismas de imposición en el Derecho Tributario.

Esbozado que las indemnizaciones por despido y que su exención en el IRPF responderían, en última instancia, a un fundamento común cual es compensar los daños y perjuicios que genera la extinción del contrato de trabajo a instancia del empresario, el siguiente paso en la verificación de la vinculación del Derecho Tributario y del Derecho del Trabajo en este punto exige analizar si lo dicho sobre carácter objetivo y tasado de las indemnizaciones por despido, así como sobre los parámetros en función de los cuales las mismas se establecen y sobre los objetos que estas resarcen, es trasladable a la exención de estos resarcimientos en el IRPF, o con otra palabras, ¿la naturaleza y los elementos de cuantificación de las indemnizaciones por despido son predicables para la exención del artículo 7 e) de la LIRPF?

A modo de anticipada conclusión, y desde un punto de vista de técnica legislativa, creemos que la respuesta al interrogante anterior debe ser negativa en algunos puntos... lo que comportaría una reformulación del artículo 7 e) de la LIRPF en los términos que se verán²⁸.

tivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita».

²⁷ Sobre el fundamento de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ parecen querer ubicar la razón de ser de este beneficio fiscal en un válido motivo de política social –la protección en situación de desempleo– al afirmar que «El principio sustancial de Justicia tributaria parece que impone que no se haga tributar al contribuyente por la indemnización que la legislación laboral le garantiza ante la perspectiva de una situación de desempleo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005), mientras que GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ lo sitúan en exigencias del principio de capacidad económica al señalar que «En efecto, a la luz del principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31.1 de la CE, resulta apropiado otorgar un tratamiento privilegiado a las cantidades recibidas en concepto de indemnización, toda vez que, en puridad, no representan un aumento de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino simplemente la compensación por un daño sufrido» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

²⁸ En la propuesta de modificación que se ofrecerá no se maneja expresamente una circunstancia que creemos debe tenerse en cuenta en todo caso, a saber, la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese descansa en los daños y perjuicios que la extinción del contrato genera al trabajador, por lo cual, si los mismos no se producen porque este vuelve a emplearse de manera inmediata o en un corto plazo, no debiera el trabajador poder valerse del beneficio fiscal que ocupa, opinión que ya sostenía con anterioridad el profesor GARCÍA BERRO al afirmar en este sentido que la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF «impide discriminar cuándo la situación de paro es más prolongada y cuándo el trabajador vuelve a ser contratado de modo más o menos inmediato por otra empresa, pese a que solo en el primer caso parecería justificado otorgar algún tipo de protección solidaria al interesado» (GARCÍA BERRO 2013, 47).

En efecto, yendo por delante que la extensión de la exención de las indemnizaciones por despido o cese es una cuestión fundamentalmente de política fiscal, atendiendo a todo lo dicho hasta ahora entendemos que la exención del artículo 7 e) de la LIRPF debe cubrir, en todos los casos, la cuantía que se establezca como obligatoria en la normativa laboral, sí, pero siempre y cuando tal cuantía responda al resarcimiento objetivo y tasado de los daños y perjuicios generados por la extinción del contrato de trabajo, pues, como se ha dicho, tales daños y perjuicios son el fundamento sea de las propias indemnizaciones por despido que del beneficio fiscal que el artículo 7 e) de la LIRPF anuda a las mismas. Quiere decirse que la cuantía de la exención de las indemnizaciones por despido debiera quedar limitada, grosso modo, a la cantidad que resulte de multiplicar veinte días de salario por los años de servicio en la empresa, cantidad que es la que resarce el lucro cesante y el daño emergente antes descritos consecuencia de la extinción del contrato de trabajo.

En cambio, la mayor indemnización que recibe el empleado en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho, como se dijo, no resarce daño o perjuicio alguno generado a este²⁹, sino que penaliza al empresario por su conducta antijurídica materializada en la extinción del contrato de trabajo no respetando los presupuestos materiales y formales habilitantes para ello.

Coherente a su carácter tuitivo, el Derecho del Trabajo concede esta mayor indemnización en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho, mayor indemnización que no debiera traducirse en una más elevada cuantía de la exención para los resarcimientos que se satisfagan en estas extinciones de contratos de trabajo³⁰, pues al Derecho Tributario, en virtud del principio de capacidad económica, le está exigido «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»³¹, exigencia que obligaría a hacer tributar esta mayor indemnización en la medida en

En este contexto, restaría por determinar cuál es ese periodo dentro del cual, si se verifica nueva prestación de servicios a favor de otro empresario, se perdería el derecho a disfrutar de la exención con los efectos previstos 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 –en adelante, RIRPF–, creyéndose, en este sentido, que el plazo de tres años que contempla en tal disposición para verificar si existe desvinculación real y efectiva es muy prolongado en cambio a estos efectos.

²⁹ Se pueden encontrar opiniones en sentido contrario que abogan por un mayor daño y perjuicio al trabajador en los supuestos de despidos improcedentes o no ajustados a Derecho por lo injusto e inesperado de los mismos, y así, en este en este sentido, GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ consideran que «las extinciones calificadas como improcedentes se les reconoce una indemnización superior ante el mayor reproche a la conducta del empleador, en la medida en que dicha decisión es injusta e inesperada, que demanda una mayor protección al trabajador» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

³⁰ Sin llegar a posicionarse a favor o en contra de la exención *ex* artículo 7 e) de la LIRPF de la mayor indemnización a la que está haciendo referencia, OTERO-NOVAS MIRANDA ya planteaba esta cuestión al apuntar que «Entre los despidos objetivos y los improcedentes sí existen diferencias objetivas y sustantivas, tanto desde el punto de vista del distinto nivel de culpa del empresario, como desde el punto de vista del distinto nivel de agravio sufrido por el trabajador. La cuestión es, por tanto, decidir si estas diferencias son o no relevantes y suficientes a los concretos efectos de la norma fiscal considerada, además de serlo a los efectos de la ley laboral, a la que la ley fiscal se remite pura y simplemente en este punto» (OTERO-NOVAS MIRANDA 2003, 356).

³¹ Fundamento Jurídico Cuarto de la STC 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001).

que, al no resarcir daños y perjuicios generados al trabajador con la extinción de su contrato, no existirían entonces, en principio, válidos motivos sociales o exigencias del precitado principio de capacidad económica que legitimaran la exención de esta parte de la indemnización por despido³².

Con lo anterior no se está patrocinando, a diferencia de lo sostenido en el *Informe Lagares*³³, una necesaria imposición en concepto de IRPF de la mayor indemnización que recibe el trabajador en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho. Si es voluntad política que esa mayor indemnización quede igualmente excluida de gravamen, así sea, pero en base a otro beneficio fiscal o, en su caso, haciendo recaer en el empresario, coherentemente, las consecuencias tributarias derivadas de su conducta antijurídica, lo que podría lograrse, a imagen de lo ordenado en el reciente artículo 15 i) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, LIS–, consagrando la no deducibilidad de las partidas de gastos correspondientes a las mayores indemnizaciones que vienen ocupando.

Finalmente, en lo que se refiere a los parámetros empleados por la normativa laboral para la determinación de las indemnizaciones por despido, aunque no resulta problemático que en el ámbito el tributario pueda atenderse al salario actual del trabajador como elemento para la cuantificación de la exención contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, en cambio, la consideración a tal fin del factor años de prestación de servicios a la empresa sí presenta algún inconveniente, concretamente en lo que se refiere, como se dijo, a que en el Derecho del Trabajo sí se acepta que los acuerdos de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa tengan consecuencias en la fijación de la indemnización por despido cuando estos son alcanzados a todos los efectos.

Aceptándose que la jurisprudencia social admita que tales acuerdos tengan estas consecuencias atendiendo al papel que la voluntad de las partes tiene en lo relativo al contrato de trabajo, creemos que no es posible la traslación de este entendimiento a la cuantificación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese por diversas razones: (i) que el plus de resarcimiento derivado del reconocimiento de un mayor número de años en la empresa no compensa daños

³² En un sentido similar se pronuncia Ignacio PÉREZ ROYO quien, aunque emite su posición en vigencia de la Ley del IRPF de 1998 y haciendo referencia a las diferencias de las indemnizaciones en los despidos colectivos y en los despidos improcedentes, considera que «Desde la perspectiva del Derecho laboral, es perfectamente razonable que se establezcan indemnizaciones reforzadas en el caso del despido improcedente, en el que parece existir una especie de imputación de culpabilidad al empresario, y que se modere las indemnizaciones previstas para los casos de despidos colectivos, en los que ni tal imputación de culpabilidad existe ni la empresa se encuentra en la mejor de las situaciones; pero desde el ángulo del Derecho tributario, esto es, desde la perspectiva de la capacidad económica del percceptor de la indemnización, difícilmente puede justificarse como razonable que una disfrute de mayor exención que la otra en el impuesto» (PÉREZ ROYO 2000, 40).

³³ O como se viene denominando al Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español presidida por el profesor LAGARES CALVO. Disponible en www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf

En la página 100 del Informe se apunta en este sentido que «La especial compensación a los despidos improcedentes se encuentra, como ya dispone la legislación actual, en la indemnización más elevada que reciben, pero no en que tal indemnización quede exenta de la tributación correspondiente».

y perjuicios generados por la extinción del contrato de trabajo³⁴ y, por ende, no respondería al fundamento de este beneficio fiscal, (ii) que «el concepto "año de servicio" es un concepto físico de estar y trabajar en la empresa, que no puede extenderse por pura ficción más allá de lo que realmente»³⁵ y, sobre todo, (iii) que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por acuerdo de los particulares *ex* artículo 17.5 de la Ley General Tributaria (LGT), precepto que es «clara manifestación del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria»³⁶ y refuerzo de la reserva de ley que opera en materia de «establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones» de acuerdo con el artículo 8 letra e) de la LGT.

Lo dicho no es sino expresión de cómo los distintos principios informadores del Derecho del Trabajo y del Derecho Financiero otorgan un distinto papel a la voluntad de las partes como elemento susceptible, o no, de mejorar la indemnización por despido y de elevar la cuantía de su exención merced a acuerdos de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa.

III. LOS CONCEPTOS DE DESPIDO Y DE CESE: ¿ES POSIBLE LA EXTENSIÓN DE LA EXENCIÓN A LOS SUPUESTOS DE FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES?

Analizado el primer punto de conflicto entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en torno a la exención de las indemnizaciones por despido y cese, en las líneas que siguen vamos a ocuparnos de otra cuestión problemática relativa a la aplicación del beneficio fiscal que ocupa.

Pues bien, repasando la literalidad del artículo 7 e) de la LIRPF, se comprueba que la exención que este precepto regula beneficia a las indemnizaciones por despido o cese, términos estos, despido y cese, que en su acepción tributaria no tendrían un exacto equivalente en la normativa laboral. En efecto, hasta ahora, conscientemente, se ha venido empleando el concepto de despido con cierta laxitud, comprendiendo bajo tal voz supuestos de extinción del contrato de trabajo a los

³⁴ BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ «desvirtuaría la razón de ser de la indemnización, que explicábamos en las primeras páginas de este estudio, y que hace referencia a la pérdida del derecho al trabajo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005).

³⁵ Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 30 de junio de 2010 (NFJ039552). Complementando lo transcrito, la precitada resolución jurisdiccional acepta dos excepciones a la regla anterior y así señala que «Cuando el Estatuto de los Trabajadores ha querido extender el concepto legal de "años de servicio" fuera de sus estrictos términos lo hace reconociéndolo expresamente, como ocurre en el supuesto de sucesión de empresas y en los de movilidad del trabajador dentro de sociedades que formen parte integrante de un grupo de empresas, señalándose en estos casos, que efectivamente, a efectos de antigüedad se computarán los años de servicios prestados, respectivamente, en la empresa a la que se sucede, o en una o varias empresas del grupo societario, pero fuera de estos casos [...] no puede extenderse fuera de sus justos términos la dicción legal de años de servicios a que hace referencia el artículo 56.1 a) ET». En idéntico sentido el Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 16 de febrero de 2011 (NFJ041988).

³⁶ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 1 de julio de 2002 (NFJ012565).

que, sin embargo, el ET da otra denominación³⁷. Otro tanto sucedería con el término cese, pues ni la Ley reguladora del impuesto ni el ET contienen una definición de cese o relacionan los supuestos de extinción del contrato de trabajo que se comprenden bajo este concepto netamente tributario.

No obstante lo anterior, debe decirse que se cree posible integrar la voz de cese a través de la delimitación de supuestos de extinción del contrato de trabajo que se englobarían bajo la misma atendiendo a la jurisprudencia menor y a la doctrina administrativa³⁸.

Así es, el concepto de cese ha sido empleado por los mencionados precedentes para hacer referencia a casos de extinción del contrato a instancia del trabajador cuando el mismo no acepta un traslado *ex* artículo 40.1 del ET³⁹, una modificación sustancial de condiciones de trabajo simplemente perjudicial *ex* artículo 41.3 del ET o una modificación sustancial de condiciones de trabajo que menoscabe su dignidad *ex* artículo 50.2 y 1 letra a) del ET, así como cuando concurren otros incumplimientos graves de sus obligaciones por parte del empresario *ex* artículo 50.2 y 1 letras b) y c) del ET o, lo que es lo mismo, aquellas extinciones del contrato a instancia del trabajador que se recogen en el artículo 49.1 letra j) del ET como extinciones «Por voluntad del trabajador fundamentada en un incumplimiento contractual del empresario» y que la jurisprudencia social y la doctrina denominan despidos indirectos⁴⁰ pues, atendiendo a las circunstancias en

³⁷ Por ejemplo, el despido que hasta ahora hemos venido calificando como objetivo, sea a efectos laborales que a efectos fiscales, es contemplado en el artículo 49.1 letra l) del ET como una extinción del contrato de trabajo «Por causas objetivas legalmente procedentes», reservando este precepto la denominación de despido para el disciplinario y el colectivo.

³⁸ En este sentido léase el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Madrid de 1 de marzo de 2007 (NFJ058894), resolución en la que este órgano jurisdiccional esboza *a contrario* el concepto de cese al afirmar, en contraposición a los despidos como causa de aplicación beneficio fiscal que ocupa, que «aunque la demandante afirma que percibió dicha indemnización como consecuencia de su despido laboral por extinción unilateral de la empresa, lo cierto es que no ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de un despido improcedente ni la concurrencia de alguno de los restantes supuestos que permiten aplicar la exención tributaria (cese colectivo a través de expediente de regulación de empleo, cese por modificación de las condiciones de trabajo o por alguna de las causas previstas en el art. 50 del Estatuto de los Trabajadores)». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de las Islas Baleares de 15 de diciembre de 2000 (NFJ058893) o la RDGT de 1 de agosto de 2013, en respuesta a la Consulta vinculante número V2558/2013 (NFC048844).

³⁹ Repárese que el cese, la extinción del contrato a instancias del trabajador, se produce consecuencia de un traslado y no de otra forma de movilidad geográfica, como el desplazamiento, que se regula igualmente en el artículo 40 del ET, pero en su apartado Cuarto.

La diferencia entre una y otra forma de movilidad radica en la duración de las mismas, pero resulta más ilustrativo al respecto el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 26 de abril de 2006 (NSJ020809), pasaje en el que, en unificación de doctrina, se sienta al respecto que «Y desde el momento en que la movilidad geográfica que disciplina aquel precepto –art. 40– exige cambio de residencia [...] con ello resulta obligado colegir que los supuestos de movilidad que no impliquen aquel cambio [bien de forma permanente, en el traslado; bien de forma temporal, en el desplazamiento] están amparados por el ordinario poder de dirección del empresario reglado en los arts. 5.1 c) y 20 ET».

⁴⁰ CRUZ VILLALÓN hace referencia al término despido indirecto en el análisis que realiza de sus causas (CRUZ VILLALÓN 2014, 397 a 401), mientras que esta voz es empleada igualmente sea en el Considerando Segundo de la STS de 14 de octubre de 1982 que en el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 23 de septiembre de 2006, resolución administrativa en materia tributaria en la que el alto centro

las que tales extinciones se producen, «tanto significa que el empresario despidiera como que fuerce al trabajador a despedirse»⁴¹.

Dando por integrado el concepto de cese que emplea el artículo 7 e) de la LIRPF, sucede que los supuestos de extinción del contrato de trabajo englobados bajo este término son, desde la perspectiva del Derecho de Trabajo, merecedores de indemnización⁴² pues, como aconteciera con los despidos directos, no parece dudoso que con los mismos se genera al trabajador similar lucro cesante y daño emergente que el infligido a este en los despidos objetivos.

Por ello, como se ha visto, las cuantías indemnizatorias que el ET prevé para estos casos son iguales a las contempladas por tal disposición legal para el despido objetivo, pues, al fin y al cabo, también en los supuestos de extinción del contrato de trabajo a instancia del trabajador con base en los artículos 40 y 41 del ET han de concurrir razones económicas, técnicas, organizativas o de producción que justifiquen el traslado o la modificación sustancial de condiciones de trabajo decidida por el empresario que determina el despido indirecto, circunstancia que no se da en relación con las extinciones instadas por el empleado de acuerdo con el artículo 50.1 del ET, en las cuales, al existir una clara conducta antijurídica del empresario, se concede al trabajador una mayor indemnización, concretamente, la que corresponda a los casos de despido improcedente.

Con todo, y en coherencia con lo dicho, entendemos que las indemnizaciones por extinción del contrato a instancias del trabajador «fundamentada en un incumplimiento contractual del em-

directivo navarro hace uso de concepto de despido indirecto en los siguientes términos «nos hallamos realmente ante una suerte de despido indirecto, ya que el empleador fuerza al trabajador a despedirse con fundamento en una serie de justas causas fundadas en la mala fe del empleador, lo que lógicamente genera al trabajador unos daños y perjuicios que deben ser objeto de la oportuna indemnización».

⁴¹ Considerando Segundo de la STS de 14 de octubre de 1982.

⁴² Concretamente, el artículo 40.1 del ET y el artículo 41.3 del ET contemplan, respectivamente, indemnizaciones de 20 días de salario por año de servicio para los supuestos de extinción del contrato a instancia del trabajador por no aceptación de un traslado o de una modificación de condiciones de trabajo simplemente perjudicial.

En este sentido, es importante destacar que no toda movilidad geográfica o modificación de condiciones de trabajo debe ser indemnizada, al contrario, a estos efectos el Derecho del Trabajo distingue tres niveles de intensidad en las decisiones modificativas del empresario: (i) de un parte, aquellas que encuentran fundamento en el poder de dirección del empresario y que, por lo tanto, no generan ni opción a extinción del contrato a instancia del trabajador ni, por ende, indemnización, (ii) de otra parte, aquellas que se justifican en el *ius variandi* que asiste al empresario en virtud del cual puede adoptar decisiones modificativas, más allá de lo pactado en el contrato de trabajo, con las consecuencias descritas anteriormente y, finalmente, (iii) aquellas que suponen modificación sustancial de condiciones de trabajo, las cuales perjudican verdaderamente a los empleados y, por ello, el ordenamiento les concede la opción de aceptar tales modificaciones o no, otorgándoseles en esta última hipótesis el derecho a extinguir la relación laboral con derecho a la indemnización antes referida.

Finalmente, dentro de las decisiones empresariales que suponen modificación sustancial de condiciones de trabajo suele diferenciarse entre aquellas ordinarias o simplemente perjudiciales y aquellas cualificadas ex artículo 50.1 del ET en la medida en que suponen menoscabo de la dignidad del trabajador o incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario.

En este sentido léase a CRUZ VILLALÓN (2014, 202, 203, 331 y 332) y a SAN MARTÍN MAZZUCCONI (2009).

presario», desde la perspectiva tributaria, han de recibir un trato equivalente al de las indemnizaciones por despido *sensu stricto*. O lo que es lo mismo, que la parte de estos resarcimientos que compensen el lucro cesante y el daño emergentes tantas veces referidos –los veinte días por el salario y por los años de servicio– deberían quedar exentos de tributación en concepto de IRPF.

De esta forma, las indemnizaciones por despido indirecto *ex* artículo 40.1 y 41.3 del ET quedarían excluidas de gravamen en su totalidad, beneficio fiscal que creemos debe extenderse también a la mayor indemnización que se percibe en los supuestos de extinción a instancias del trabajador de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.1 del ET, pues, a diferencia de lo que sucedía en los despidos calificados como improcedentes o no ajustados a Derecho en los que el plus de resarcimiento respondía a una conducta antijurídica del empresario que no tenía por qué generar un mayor daño al trabajador, las circunstancias que permiten la extinción del contrato de trabajo *ex* artículo 50.1 del ET sí reflejan una conducta antijurídica del empresario que inflige un daño al trabajador distinto al generado por el despido indirecto –v. gr. menoscabo de la dignidad del trabajador, la falta de pago del salario, etc.–, de ahí que se abogue por la extensión de la mayor exención que estas extinciones comportan pero, como se decía antes, quizá con base en otro beneficio fiscal como pudiera ser el artículo 7 letra d) de la LIRPF.

III.1. LA OBLIGACIÓN DE INDEMNIZAR LA FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES EN EL DERECHO DEL TRABAJO

Dejando ya a un lado lo concerniente al concepto de cese, en relación con el término despido se está generando una controversia más relevante que la de la laxitud en su uso, controversia que nace en el ámbito del Derecho del Trabajo y que no ha calado aún en el Derecho Tributario gracias al muro que, cimentado en la prohibición de analogía en la interpretación de normas reguladora de exenciones, han construido la Administración tributaria.

En efecto, aceptándose que el despido y la finalización de los denominados contratos temporales son formalmente distintas causas de extinción del contrato de trabajo⁴³, el Derecho del Trabajo, de facto, ha venido acercando las mismas desde un punto de vista material, acercamiento que tendría su culmen con la introducción de la obligación del empresario de satisfacer indemnización al trabajador en los casos de finalización de contratos temporales y, posteriormente, con el aumento de la cuantía de tal indemnización hasta alcanzar, a partir del 1 de enero de 2015, los doce días por el salario y por los años de servicio en la empresa.

Así es, hasta el año 2001, la extinción de los contratos de trabajo temporal «Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato» –art. 49.1 letra c)

⁴³ No en vano ambas causas de extinción del contrato de trabajo son recogidas separadamente en la letra c) y en la letra k) del artículo 49.1 del ET.

ET— no generaba el derecho a percepción de indemnización alguna por tal motivo⁴⁴. En tal anualidad acaece una reforma del mercado de trabajo que, en lo que a la finalización de los contratos temporales se refiere, determina una modificación del artículo 49.1 letra c) del ET en virtud de la cual se añade un nuevo párrafo al mismo en el que grosso modo se reconoce al trabajador con ciertos contratos temporales el derecho a percibir una indemnización «equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio»⁴⁵. En el año 2010, en el contexto de una nueva reforma del mercado de trabajo, se aumentó la cuantía de esta indemnización hasta una cantidad equivalente a doce días de salario por cada año de servicio⁴⁶, aumento que no se aplicó de forma súbita, pues «razones de prudencia aconsejan implantar este incremento de una manera gradual y progresiva por la incidencia que su aplicación inmediata pudiera suponer sobre la creación de empleo»⁴⁷, de manera que la efectividad del mismo se acompasó al ritmo que se consagra en la disposición transitoria decimotercera que se introdujo a tales efectos en el ET y, de acuerdo con la cual, la indemnización prevista a la finalización de ciertos contratos temporales *ex* artículo 49.1 letra c) del ET se incrementaría de modo gradual conforme a un calendario en el que, partiendo de una indemnización de ocho días de salario por cada año de servicio para los contratos temporales que se celebren hasta el 31 de diciembre de 2011, año a año se aumenta en un día tal factor de la fórmula para el cálculo de la indemnización que ocupa, hasta que la misma alcance los doce días de salario por cada año de servicio para los contratos temporales firmados a partir del 1 de enero de 2015.

Sobre la razón por la que se introduce y posteriormente se aumenta la indemnización por finalización de ciertos contratos temporales se ha manifestado la jurisprudencia y la doctrina situándola sustancialmente en el deber del empresario de compensar los efectos (¿perjuicios?) que genera en el trabajador el empleo temporal –menor estabilidad, precariedad, etc.–.

⁴⁴ Preguntándose sobre «las consecuencias que deben derivarse de los despidos injustificados cuando afectan a una relación laboral de carácter temporal», SEMPERE NAVARRO y CARDENAL CARRO (1992) exponen que los efectos en tales extinciones, al no preverse entonces la indemnización por terminación del contrato temporal, se limitan a la condena al pago de salarios de tramitación, pues, en los supuestos en los que la relación laboral finaliza antes de la sentencia declarativa del despido, «Conforme al criterio mayoritario y tradicional, se ha entendido que la condena únicamente debía abarcar el abono de los salarios que se hubiesen recibido caso de no haber mediado el despido (hasta el término final de la relación)».

⁴⁵ Fue el artículo Tercero.Uno del Real Decreto-Ley 5/2001, de 2 de marzo, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de su calidad, el precepto que modificó el artículo 49.1 letra c) del ET dándole la siguiente redacción: «El contrato de trabajo se extinguirá [...] Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato. A la finalización del contrato, excepto en los casos del contrato de interinidad, del contrato de inserción y de los contratos formativos, el trabajador tendrá derecho a recibir una indemnización económica cuya cuantía se determinará en la negociación colectiva o en la normativa específica que les sea de aplicación. En defecto de esta determinación de cuantía la indemnización será equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio».

⁴⁶ El artículo 1.Cinco del Real Decreto-Ley 10/2010, de 16 de junio, de medidas urgentes para la reforma del mercado de trabajo, volvió a modificar el artículo 49.1 letra c) del ET cambiando sustancialmente tal factor en la determinación de la cuantía de la indemnización por finalización de ciertos contratos temporales.

⁴⁷ Exposición de motivos del Real Decreto-Ley 10/2010.

Así, a título de ejemplo, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo entiende que la comentada regulación, encaminada a alcanzar «una deseable mayor estabilidad en empleo, estimulando la contratación indefinida por la indirecta vía de penalizar –mediante obligada indemnización– la contratación temporal», «en alguna medida "compensaba" la limitación temporal del contrato de trabajo»⁴⁸, y más contundentemente, la Audiencia Nacional concluye que «la razón de ser de tal indemnización es la de cubrir la situación de desamparo o precariedad que normalmente se genera tras la finalización de un contrato temporal, como todas las indemnizaciones que la normativa laboral reconoce y otorga a los trabajadores en los supuestos de cese o despido, destinada, en fin, a compensar la pérdida de puesto de trabajo, aunque la extinción contractual opere por el cauce consignado en el contrato por ambas partes»⁴⁹. Por su parte, en la doctrina se manejan como fundamentos para la introducción de la indemnización que ocupa, entre otros, «la compensación por la menor estabilidad en el empleo que comporta su situación de contratación temporal»⁵⁰ o «la inseguridad y la precariedad característica de este tipo de contratos»⁵¹.

Atendiendo a lo dicho sobre el fundamento de la indemnización por la finalización de ciertos contratos temporales, se observa que materialmente no existen particulares diferencias entre las consecuencias derivadas de las extinciones por despido indemnizado y por finalización de ciertos contratos temporales. En ambos supuestos la extinción del contrato genera similares daños y perjuicios al trabajador, daños y perjuicios los cuales deben ser resarcidos por el empresario mediante la satisfacción de una indemnización objetiva y tasada que es determinada en los dos casos atendiendo a los mismos parámetros, similitudes todas estas que no pueden ser desechadas alegando simplemente que la temporalidad del contrato de trabajo es aceptada por el empleado, pues es notorio que es el empresario la parte de la relación laboral que, por su posición predominante y atendiendo a sus preferencias⁵², puede decidir si el vínculo con el trabajador es de carácter indefinido o temporal⁵³.

⁴⁸ Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 26 de marzo de 2014 (NSJ049003).

⁴⁹ Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 15 de octubre de 2001 (NFJ011138). En idéntico sentido véanse las SSAN de 7 de marzo de 2002 (NFJ012385) y 19 de abril de 2007.

⁵⁰ En este sentido, el profesor CRUZ VILLALÓN expone que la indemnización que percibe el trabajador cuando se extingue el contrato temporal *ex* artículo 49.1 letra c) del ET se contempla como «un deber indemnizatorio como forma general de compensación por la menor estabilidad en el empleo que comporta su situación de contratación temporal» (CRUZ VILLALÓN 2014, 388 y 389).

⁵¹ Por su parte, GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ sientan al respecto que «los trabajadores que deben prestar sus servicios bajo estas modalidades contractuales también sufren un claro perjuicio. En este caso, el perjuicio vendría derivado de la inseguridad y la precariedad característica de este tipo de contratos» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

⁵² Aunque notorio, es interesante la reflexión que en este sentido realiza GIMENO DÍAZ DE ATAURI señalando que «la preferencia empresarial por la contratación temporal se ha dirigido al elemento que la causó inicialmente: la diferencia explícita en la norma de costes extintivos» (GIMENO DÍAZ DE ATAURI 2014, 171).

⁵³ Aunque en el Derecho del Trabajo español la contratación temporal es causal, existen incluso precedentes normativos que demuestran que, en realidad, el empresario puede recurrir a la mismas para cubrir necesidades estructurales de mano de obra, así, a título de ejemplo, el artículo 15 del ET alberga distintos escenarios de conversión en trabajadores fijos de empleados contratados temporalmente por una duración *excesiva* –art. 15.1 letra a) ET– o que no han sido

III.2. ¿DEBERÍAN QUEDAR EXENTAS EN EL IRPF LAS INDEMNIZACIONES POR LA FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES?

Con estos antecedentes no era de extrañar que, en su trasunto al ámbito tributario, la cuestión de la exención de las indemnizaciones por la finalización de ciertos contratos temporales navegara por los derroteros que a la misma marcó la Audiencia Nacional con sus SSAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578) y de 20 de noviembre de 2013 (NFJ053580).

Pero antes de profundizar en la posición sostenida por el mencionado órgano jurisdiccional, es conveniente repasar someramente cuál era y es la doctrina de la Administración tributaria al respecto, doctrina en virtud de la cual, y en interpretación del contenido tradicional del beneficio fiscal que ocupa, se puntualiza que la aplicación de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF precisa, en primer lugar, no solo que la indemnización que se perciba «venga establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores», sino también que «la causa de la misma sea el despido o cese del trabajador»; así, cumplidos ambos requisitos, añade la DGT, en lo que aquí interesa, que «en los casos en que el trabajador percibe una indemnización por causas distintas, como puede ser en los supuestos de extinción del contrato de trabajo por expiración del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio, aunque exista derecho a la percepción de la misma no se trata de una renta exenta»⁵⁴, argumentándose para ello que «estas indemnizaciones no pueden quedar amparadas por la exención, pues su admisión en el ámbito de esta supondría extenderlo más allá de sus términos estrictos, lo que contravendría lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»⁵⁵.

Reiterándose que el razonamiento de la Administración tributaria resulta inatacable desde un punto de vista formal, lo cierto es que esta posición sobre la aplicabilidad de la exención de las indemnizaciones por despido o cese a los resarcimientos satisfechos en los casos de la finalización de ciertos contratos temporales no es pacífica, existiendo, como se ha visto, precedentes que, desde una perspectiva material, dan un desenlace distinto a esta cuestión sosteniendo grosso modo que, por las similitudes comentadas, a tales resarcimientos y a las indemnizaciones por despido sensu stricto corresponde idéntico tratamiento tributario.

No obstante lo anterior, es necesario puntualizar que las resoluciones de la Audiencia Nacional antes traída a colación, y sobre las que se sustenta la tesis jurisprudencial apenas descrita,

dados de alta en el sistema de Seguridad Social –art. 15.2 ET– y, sobre todo, la guadianesca conversión en trabajador fijo ex artículo 15.5 del ET de los empleados que concatenen veinticuatro meses de contratación temporal, continuos o no, durante un periodo temporal de treinta meses.

⁵⁴ *Prior in tempore*, véase en este sentido la RDGT de 18 de marzo de 2005, en respuesta a la Consulta vinculante número V0432/2005 (NFC029411), y las más de diez que le siguen hasta la RDGT de 15 de abril de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1099/2014 (NFC050905).

⁵⁵ RDGT de 11 de diciembre de 2013, en respuesta a la Consulta vinculante número V3581/2013 (NFC049910).

fueron evacuadas en vigencia de la normativa laboral anterior⁵⁶ a que se generalizara en el artículo 49.1 letra c) del ET el derecho de ciertos *trabajadores temporales* a percibir indemnización por la finalización de sus contratos, circunstancia que no hace sino incrementar la relevancia de las SSAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578) y de 20 de noviembre de 2013 (NFJ053580), las cuales fueron dictadas aplicando el mencionado precepto del ET.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, la Audiencia Nacional comienza su razonamiento al respecto señalando que el denominado contenido tradicional de la exención de las indemnizaciones por despido y cese –en su versión contenida en el art. 7 e) de la LIRPF de 2004– debe ponerse en relación con el ET, concretamente con las letras c) y k) del artículo 49 del ET, preceptos que transcribe para posteriormente destacar que:

«La indemnización controvertida, surge "ex lege" tanto en el caso de la extinción por finalización del contrato de obra o servicio, o expiración del término convenido, al igual que sucede con la extinción del contrato en el caso de despido [...] En ambos casos la indemnización es obligatoria, y en ambos casos se produce la extinción del contrato, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del ET. No existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tienen en todos los casos una naturaleza indemnizatoria o reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, o su no renovación en el caso de los contratos que nos ocupan de tiempo determinado o de obra o servicio»⁵⁷.

Una vez evidenciadas las similitudes entre las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales y las indemnizaciones por despido, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre el fundamento de las primeras en términos similares a los aquí empleados –«Acerca del carácter indemnizatorio de las sumas recibidas por el trabajador en caso de contratos de duración determinada, ya se ha pronunciado la Sala en sentencia de 7 de marzo de 2002 [...] así como la Doctrina, reconociendo que tales sumas vienen a constituir una reparación por la pérdida del empleo»– para, posteriormente, apuntar que:

«El concepto de indemnización, por otra parte, es más amplio que el resarcimiento de daños y perjuicios, ya que abarca no solo el daño o perjuicio sino que también compensa algo que se ha perdido o se ha visto afectado por la conducta de otro»⁵⁸.

⁵⁶ En efecto, las SSAN de 15 de octubre de 2001 (NFJ011138), de 7 de marzo de 2002 (NFJ012385) y 19 de abril de 2007 alcanzaron la conclusión antes transcrita aplicando el artículo 3.4 del Real Decreto 1989/1984, de 17 de octubre, por el que se regula la contratación temporal como medida de fomento del empleo, precepto que, en términos similares al artículo 49.1 letra c) del ET, ordenaba que «A la terminación del contrato por expiración del plazo convenido, el trabajador tendrá derecho a percibir una compensación económica equivalente a doce días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año».

⁵⁷ Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578).

⁵⁸ Véase nota anterior.

Con uno y otro argumento concluye la Audiencia Nacional que «Por consiguiente [...] estas indemnizaciones deben incluirse como rentas exentas en el artículo 7 de la LIRPF»⁵⁹.

Yendo por delante que compartimos tal conclusión de la Audiencia Nacional, se cree que es necesario profundizar en las razones que esgrime este órgano jurisdiccional para fundamentar su posición y, en este sentido, no parece dudoso que, por lo ya dicho, al trabajador se le generan daños y perjuicios similares tanto en el despido como en la finalización de ciertos contratos temporales, pues en esta última hipótesis el empleado, por motivos ajenos a su voluntad, también sufre, el lucro cesante que representa la no percepción de sueldos desde la finalización del contrato temporal e, incluso, en ciertos casos un daño emergente cual sería la no prolongación de la relación laboral o la no conversión de la misma en indefinida, o lo que es lo mismo, la desocupación consecuencia de la menor estabilidad o precariedad que, como hemos visto, sirve de fundamento en el ámbito laboral a las indemnizaciones que ocupan.

A fortiori, si algunos autores adujeron en su momento razones de justicia tributaria para que las indemnizaciones por despido o cese sensu stricto disfrutaran de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF⁶⁰, idénticas exigencias de justicia invitan ahora a extender tal régimen impositivo a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales, pues también en estos supuestos el Derecho Tributario debiera salvaguardar tales resarcimientos que el ordenamiento laboral pretende garantizar en los términos vistos.

En todo caso, la aplicación de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales quedaría condicionada, no solo a la rigurosidad de la exigencia de una situación de desvinculación real y efectiva *ex* artículo 1 del RIRPF, sino además, en coherencia con lo dicho anteriormente siguiendo al profesor GARCÍA BERRO, a que la situación de desempleo del trabajador tras la finalización del contrato temporal se prolongue en el tiempo.

Finalmente, enrocada en su válido argumento de prohibición de la analogía en la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones, la Administración tributaria ya ha anunciado

⁵⁹ Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578).

Expuesto el razonamiento y la conclusión de la Audiencia Nacional sobre la cuestión que ocupa, para resaltar la relevancia de la misma se trae a colación para su confrontación el Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 25 de octubre de 2007, en la que este órgano jurisdiccional, en sentido contrario a lo que sostiene ahora y tras repasar el contenido tradicional de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, afirma que «En dicho concepto no se incluyen las "indemnizaciones" satisfechas por el empresario por la "extinción" del contrato de trabajo por "finalización" del plazo de "duración" del mismo. En dicho supuesto, si el empresario satisface una cantidad al empleado afectado por la "extinción" del contrato, no indemniza sino que "compensa" la referida extinción de la relación laboral, sea por así estar establecida por una norma laboral, sea porque así se pactó por las partes».

⁶⁰ Recuérdesse, BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ afirman en este sentido que «El principio sustancial de Justicia tributaria parece que impone que no se haga tributar al contribuyente por la indemnización que la legislación laboral le garantiza ante la perspectiva de una situación de desempleo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005).

que no acepta la extensión del artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales patrocinada por la Audiencia Nacional, y así, tras reiterar en una de sus últimas resoluciones en la materia su posición antes analizada, la DGT añade en este sentido que «Debe señalarse por último, que el criterio manifestado por este Centro Directivo en referencia a la indemnización que trae causa se formula teniendo conocimiento, no obstante, de la existencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 17 de julio de 2013»⁶¹.

IV. LA REMISIÓN A LA NORMATIVA LABORAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LA EXENCIÓN: LA PROBLEMÁTICA (QUE NO CESA) DE LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES QUE PERCIBEN LOS DIRECTIVOS EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL⁶²

En el contexto de la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, otra cuestión problemática es la relativa a la remisión a la normativa laboral que se contiene en el artículo 7 e) de la LIRPF a los efectos de la cuantificación del beneficio fiscal que ocupa, remisión que este precepto realiza a las disposiciones contenidas «en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias»⁶³.

Expuestos anteriormente los parámetros que contempla el ET para la cuantificación, con carácter general, de las indemnizaciones por despido, en las líneas que continúan queremos analizar la problemática que en este sentido presenta una concreta normativa de desarrollo del ET como es 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.

⁶¹ RDGT de 15 de abril de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1099/2014 (NFC050905).

⁶² Aunque en adelante, como recurso literario, se vaya a emplear en ocasiones el concepto *despidos de directivos*, en puridad se estará haciendo referencia a la extinción del contrato de trabajo de altos directivos por desistimiento del empresario, forma esta de terminación de esta relación laboral permitida por el artículo 11.1 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, que cohabita con el despido disciplinario por incumplimiento grave y culpable de los altos directivos contemplado en el artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985.

⁶³ Pese a la claridad de la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF en este punto, no está de más traer a colación el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 19 de julio de 2012 (NFJ048214), resolución en la que el Alto Tribunal recuerda que «En este sentido se ha de señalar que la exención está prevista únicamente para la indemnización por cese o despido del trabajador que tenga carácter obligatorio de conformidad con lo establecido en el ET y en su normativa de desarrollo, entre la que no se encuentra Convenio Colectivo alguno», o lo que es lo mismo, que ni lo pactado en convenio colectivo ni lo estipulado en contrato de trabajo sirve a efectos de cuantificar la exención de las indemnizaciones por despido o cese.

IV.1. LA INDEMNIZACIÓN QUE DEBE PERCIBIR EL DIRECTIVO EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL: LA RELEVANCIA DE LA STS DE 22 DE ABRIL DE 2014

En efecto, el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 dispone que «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»⁶⁴, precepto cuyas distintas interpretaciones por la jurisprudencia social⁶⁵ han marcado las diferentes versiones sobre cómo se aplica la exención de las indemnizaciones por despido o cese en relación con el personal de alta dirección⁶⁶.

Pues bien, sobre la interpretación que debe darse a este precepto se ha pronunciado la Sala Cuarta del Tribunal Supremo en su STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), resolución jurisdiccional que creemos de especial relevancia por dos motivos, de una parte, porque con la misma el Alto

⁶⁴ Además de la indemnización que pudiera corresponder, en el párrafo Segundo del artículo 11.1 del Real Decreto se contempla otra compensación a favor del alto directivo de cuyo servicio se desiste al ordenarse en tal precepto que «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».

⁶⁵ De hecho, la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) que sirve de inspiración para elaborar este apartado resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina vista la contradicción existente entre la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 (NSJ047835) y la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 (NSJ051977) en torno a la procedencia o no de pactos de exclusión de indemnización en los supuestos de extinción del contrato de trabajo del alto directivo por desistimiento del empresario.

Además, en este sentido debe destacarse que la doctrina que sienta la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) no es pacífica siquiera en su origen, pues frente al parecer mayoritario de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo formuló voto particular el Excelentísimo Magistrado don José Luis Gilolmo López, al que se adhieron los Excelentísimos Magistrados don José Manuel López García de la Serrana y don Miguel Ángel Luelmo Millán.

⁶⁶ Sin ánimo de repasar las distintas posiciones que en el ámbito tributario se han mantenido sobre la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en relación con las indemnizaciones por desistimiento percibidas por el personal de alta dirección, resulta significativo lo señalado al respecto en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 14 de diciembre de 2006 (NFJ025105), pasaje en el que el Alto Tribunal enumera tales posiciones señalando que «han existido muchas y variadas interpretaciones en la fijación de la parte no sujeta de las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección en los casos de desistimiento unilateral del empresario: a) no sujeción de la totalidad de la indemnización cualquiera que fuese su cuantía (sentencia de esta Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994 invocada precisamente por la actora); b) no sujeción de 42 mensualidades, cualquiera que sea el tiempo de servicio (contestación de la Administración de 29 de septiembre de 1984 a consulta); c) no sujeción de 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades (voto particular aludido); d) 20 días por año de servicio con un límite de 12 mensualidades, en cuanto propio del despido improcedente de los actos directivos (posibilidad razonable según el citado voto particular); e) no sujeción de 7 días por año de servicio con un máximo de 6 mensualidades (tesis esta mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución que aquí se impugna); f) sujeción, finalmente, de la totalidad de la indemnización al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», y ello en referencia al Fundamento de Derecho Decimotercero del voto particular que formuló el Excelentísimo Magistrado don Alfonso Gota Losada a la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Tribunal da, en unificación de doctrina, su más reciente exégesis del controvertido artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 y, de otra parte, porque, en buena lógica, tal fallo podría determinar una revisión de la tesis que al respecto se ha consolidado en el ámbito tributario merced de la mencionada STS de 21 de diciembre de 1995⁶⁷ (NFJ004226), que, como es sabido, patrocinó la sujeción y la no exención de las indemnizaciones por desistimiento percibidas por el personal de alta dirección por no haber «ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección»⁶⁸.

Una vez dicho lo anterior, antes de comenzar el análisis de doctrina sentada por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo con su STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), se cree necesario hacer un breve apunte al sistema de fuentes que regulan la relación laboral especial del personal de alta dirección, pues la conclusión que va a alcanzar el Alto Tribunal sobre la cuantía de la indemnización que corresponda *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 descansa sustancialmente en la consideración de que esta norma no es dispositiva, sino imperativa, de derecho necesario, fuera del alcance de la voluntad de las partes.

Así es, el artículo 3.1 del Real Decreto 1382/1985 dispone en este sentido que «Los derechos y obligaciones concernientes a la relación laboral del personal de alta dirección se regularán por la voluntad de las partes, con sujeción a las normas de este Real Decreto y a las demás que sean de aplicación», precepto que, sin embargo, no va a identificar las normas del Real Decreto 1382/1985 o las otras disposiciones «que sean de aplicación» que constituyen ese mínimo que ha de ser observado necesariamente por la voluntad negociadora de las partes.

Ante tal indefinición, la jurisprudencia ha ido perfilando los límites a la voluntad de las partes en la ordenación de la relación laboral especial de alta dirección, señalando como tales, entre otros, los derechos fundamentales reconocidos en la CE⁶⁹, las normas laborales generales a las

⁶⁷ Así lo deja entrever DELGADO PACHECO cuando, sobre las consecuencias que comporta en el ámbito tributario la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), apunta que esta «privaría de base real a esta tesis de la jurisprudencia tributaria. Frente a lo que ha venido diciéndose desde 1995, la última jurisprudencia social parecería entender que en el Real Decreto 1382/1985, hay una indemnización mínima como ocurre en los restantes supuestos de extinción de relaciones laborales comunes o especiales», para concluir tras ello que «habrá que esperar tal vez a la propia consolidación del criterio de la jurisdicción social para ver sus efectos en el mundo tributario» (DELGADO PACHECO 2014).

⁶⁸ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226). Se especifica que Alto Tribunal sostuvo la sujeción y la no exención de las referidas indemnizaciones pues, en el asunto del que conocía, era de aplicación el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 3.4 de la Ley del IRPF de 1978 y desarrollado, en este caso, por el Reglamento del IRPF de 1981, circunstancia que no impidió que el Tribunal Supremo se pronunciara, *obiter dicta*, sobre cómo se aplicaría a los autos el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, precepto que consagraba el denominado contenido tradicional de la exención y en virtud del cual las mencionadas indemnizaciones serían efectivamente gravadas pues el mismo, el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"».

⁶⁹ Conociendo precisamente de un supuesto de extinción del contrato de trabajo de un alto directivo por desistimiento del empresario, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 18 de junio de 2012 (NSJ044518) el Alto Tribunal reconoce el límite que suponen los derechos fundamentales a tales efectos al señalar al respecto que «Aunque el

que se remita el Real Decreto 1382/1985 o que se hagan constar en el contrato de trabajo⁷⁰ o las disposiciones imperativas⁷¹, entre las que se encuentran «las escasas materias reguladas como derecho necesario en el DPAD»⁷² –acrónimo empleado para designar el RD 1382/1985–.

En todo caso, a modo de resumen, puede decirse que «la fuente primordial de la relación especial estudiada es la voluntad de los contratantes, porque los derechos mínimos que el Real Decreto reconoce a los altos directivos son bien escasos»⁷³.

Esbozado entonces cuál es el sistema de fuentes que regula los derechos y obligaciones en el seno de la relación laboral especial de alta dirección, se está ya en disposición de analizar la conclusión que se alcanza en la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) respecto al derecho de estos trabajadores a percibir, obligatoriamente, una mínima indemnización en los supuestos de extinción del contrato por desistimiento del empresario.

En efecto, en la precitada resolución jurisdiccional el Alto Tribunal se enfrenta sustancialmente a la cuestión de si es posible que las partes implicadas en la relación laboral especial puedan pactar la extinción del contrato de trabajo del alto directivo por desistimiento del empresario sin derecho del primero, del alto directivo, a percibir indemnización alguna.

Real Decreto 1382/1985 regula la extinción del contrato de trabajo de alta dirección por desistimiento *ad nutum* del empresario esta extinción *ad nutum* tiene el límite del respeto de los derechos fundamentales. Los supuestos en los que el ordenamiento jurídico admite la libre extinción de la relación laboral a instancia del empresario tienen como límite el respeto de los derechos fundamentales, que gozan de la máxima protección».

⁷⁰ En este sentido ordena el artículo 3.2 del Real Decreto 1382/1985 que «Las demás normas de la legislación laboral común, incluido el Estatuto de los Trabajadores, solo serán aplicables en los casos en que se produzca remisión expresa en este Real Decreto o así se haga constar específicamente en el contrato», señalándose en términos similares en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 24 de febrero de 2009 que «los derechos y obligaciones concernientes a la relación laboral especial de alta dirección se regulan, con preferencia absoluta, por la voluntad de las partes (art. 3.1 RD 1382/1985), y las normas de la legislación laboral común, incluido el ET, solo serán aplicables en los casos en que se produzca remisión expresa en el Real Decreto 1382/85 o así se haga constar específicamente en el propio contrato (art. 3.2 del RD)».

⁷¹ Tras relacionar las fuentes reguladoras de la relación laboral especial de alta dirección en los términos vistos, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 24 de febrero de 2009 (NSJ028138) se añade a continuación que «nada de ello no es óbice para que, como así mismo dispone el n.º 1 del mismo artículo 3 del repetido reglamento, los derechos y obligaciones derivados de esa relación especial de trabajo han de sujetarse también a las demás normas que «sean de aplicación»», señalando como tales a «todas las disposiciones imperativas de carácter o naturaleza fiscal».

⁷² En un interesante pasaje sobre el sistema de fuentes aplicable en la relación laboral especial de alta dirección, el Alto Tribunal, tras enumerar las disposiciones de Derecho del Trabajo que se proyectan sobre la misma, sienta al respecto en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 27 de septiembre de 2011 (NSJ040925) que «Ninguna otra norma de naturaleza laboral es invocable en el ámbito de esta relación especial [...] con la precisión de ser aplicable la irrenunciabilidad de derechos en los términos civiles, esto es, contra el interés, el orden público o en perjuicio de terceros [art. 6.2 CC] o respecto de las escasas materias reguladas como derecho necesario en el DPAD».

⁷³ IGLESIAS CABERO 2013, 86.

Añade a continuación el autor que «la libertad de pactos es admitida, pero no en términos absolutos; el Real Decreto regula la relación laboral especial de modo incipiente y primario, dejando a las partes la potestad de autorregularse, sobre las bases que la normativa ha implantado».

Esta hipótesis puede plantearse pues el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 condiciona el pago de la misma a la existencia de pacto de las partes en ese sentido, contemplándose la indemnización de siete días de salario por año de servicio solo para los supuestos de defecto de acuerdo al respecto. O con otras palabras, ¿la indemnización de siete días de salario por año de servicio constituye un derecho necesario del alto directivo en los casos de desistimiento o puede disponerse de la misma por voluntad de las partes?

La solución a esta cuestión, lejos de ser pacífica, ha generado distintas respuestas según los órganos jurisdiccionales que hayan afrontado la misma. Así, sirviéndonos de la contradicción entre la sentencia de la instancia y la sentencia de contraste que se traen a colación en el recurso de casación para la unificación de doctrina que resuelve la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), sucede que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia llegó a concluir en este sentido que «es válido un pacto con indemnización inferior a la establecida legalmente en defecto de pacto, e incluso, a juicio de la Sala, un pacto –como es el caso de estos autos– de renuncia a toda indemnización manteniendo el preaviso de tres meses»⁷⁴, mientras que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, refiriéndose al artículo 11.1 *in fine* del Real Decreto 1382/1985, sostuvo sustancialmente que es «norma esta que es un mínimo de derecho necesario, no disponible, en virtud de lo que preceptúa el artículo 3 del mismo Real Decreto» y que, por ello, «lo que el artículo 11.1 citado prevé es que la indemnización mínima pueda superarse por pacto entre las partes, pero no que por pacto pueda suprimirse ya que, en tal caso la previsión normativa sería estéril»⁷⁵.

⁷⁴ Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 (NSJ047835).

Argumentando su posición, el Alto Tribunal gallego apunta que la respuesta a la cuestión que nos viene ocupando «se debe inspirar más en el principio de autonomía de la voluntad [...] que en el principio de irrenunciabilidad de los derechos de los trabajadores sobre el cual se fundamenta la legislación laboral ordinaria», y así, entendiendo que la finalidad del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es «establecer unas garantías de estabilidad de la relación laboral del alto cargo –preaviso + indemnización–», considera que «esa finalidad se satisface siempre que dicho pacto entre las partes no excluya totalmente esas garantías», lo que vedaría «un supuesto donde se renuncia al preaviso y a la indemnización» y no, como sucede en estos autos, «una renuncia a uno solo de esos elementos –la indemnización–». Implícitamente, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia está aceptando que el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es una norma imperativa, tras lo cual, sin mayor justificación, decide rebajar las exigencias que la misma comporta y considerarlas satisfechas con la observancia de una sola de las garantías que el mismo comporta –el preaviso y la indemnización–. Y decimos sin mayor justificación porque una y otra garantía responden a distintas actuaciones del empresario; así es, de una parte, la indemnización de siete días de salario por año de servicio deriva del mero hecho del desistimiento siempre y cuando el empresario observe las garantías formales inherentes al mismo *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 –la comunicación por escrito y el preaviso mínimo de tres meses–, mientras que, de otra parte, el deber de preaviso es consecuencia, no tanto del desistimiento en sí mismo considerado, sino de las exigencias de buena fe en el ejercicio de los derechos por las partes de la relación laboral especial *ex* artículo 2 del Real Decreto 1382/1985, hasta el punto de que la indemnización equivalente a los salarios dejados de percibir consecuencia del incumplimiento del deber de preaviso se exige «En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso», dándose así a entender que una y otra indemnización responden a la infracción de sendas garantías consagradas en el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, razón por la cual no compartimos el expresado criterio del Alto Tribunal gallego.

⁷⁵ Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 (NSJ051977).

Atendiendo a lo dicho se reparará que la contradicción entre la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 y la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 no es absoluta, pues la conclusión que sienta el Alto Tribunal madrileño al respecto se alcanza sin tener en cuenta la interrelación entre las dos garantías mencionadas que comporta el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, déficit de contradicción que podría entenderse superado pues, con anterioridad, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ya patrocinó una tesis en virtud de la cual, tras confirmar que «algunas de las normas contenidas en dicho RD tienen carácter imperativo, y que por ello no resultan disponibles para las partes» se aboga por la indisponibilidad de ambas garantías al señalarse que, conforme al artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, «No se contempla, pues, la exclusión de la indemnización, y sí solo la puesta en juego de la previsión sobre el importe indemnizatorio cuando no existiera un pacto de tales características, aunque el monto indemnizatorio tampoco quede establecido en sus cuantías mínimas; y parece que tampoco queda a disposición de las partes el establecimiento de un plazo de preaviso que en todo caso y como mínimo se ha fijado en tres meses –art. 11.1 y 10.1 del RD–, así como sus consecuencias indemnizatorias –art. 11.1 del RD–»⁷⁶.

En este contexto de divergencia de criterios jurisprudenciales en torno a la disponibilidad o no de la indemnización a satisfacer al alto directivo por la extinción de su contrato de trabajo por desistimiento del empresario, una interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 que pudiera realizar la Sala Cuarta del Tribunal Supremo era necesaria, interpretación que acaece finalmente con la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

Así es, tras exponer que el objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina que se resuelve «se reduce básicamente a interpretar si el artículo 11 del RD 1382/85 permite o no que las partes pacten la extinción *ad nutum* por voluntad unilateral del empresario sin derecho del trabajador a indemnización alguna», el Alto Tribunal comienza su razonamiento al respecto adelantando, a modo de conclusión, que la interpretación más lógica del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es aquella que no permite la extinción del contrato del alto directivo por desistimiento del empresario sin derecho del trabajador a indemnización⁷⁷.

Para fundamentar tal conclusión el Tribunal Supremo analiza la estructura del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 e individualiza en la misma los tres siguientes *elementos normativos*:

«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...".

⁷⁶ Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Madrid de 15 de diciembre de 2003.

Esta interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 caló en el parecer de otros Altos Tribunales autonómicos que reiteran las mismas, por ejemplo, en el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de La Rioja de 27 de octubre de 2007, en el Fundamento de Derecho Único de la STSJ de Cantabria de 8 de abril de 2013, en el Fundamento de Derecho Décimo de la STSJ de Extremadura de 24 de febrero de 2014 (NSJ048946), etc.

⁷⁷ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la 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"⁷⁸.

Atendiendo a la estructura y contenido del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, considera el Alto Tribunal que el propósito del legislador fue que la voluntad de las partes en esta cuestión «se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria», sin que sea procedente por lo tanto un pacto «que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización», pues ello sería contradictorio con el «derecho no condicionado a recibir una indemnización» que el propio legislador establece «en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho"»⁷⁹.

De lo anterior no debe deducirse que el Tribunal Supremo esté consagrando el derecho de los altos directivos a percibir, en todo caso, una indemnización por desistimiento de, al menos, siete días de salario por año de servicio; no, lo que el Alto Tribunal está garantizando es ese *quantum* indemnizatorio para los supuestos en los que las partes implicadas en la relación laboral especial no estipulen la cuantía del resarcimiento por desistimiento del empresario, pero, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de la relación laboral de alta dirección, estas podrán pactar cualquier cuantía de la indemnización por despido, incluso muy por debajo de la subsidiaria de siete días de salario por año de servicio, ya que lo que queda vedado a esa voluntad de las partes es la total exclusión del derecho a recibir una indemnización; o siguiendo las palabras de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, «Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación»⁸⁰.

En apoyo de esta conclusión el Alto Tribunal trae a colación otros argumentos, entre los cuales se destaca el relativo a cuál sería, en su opinión, la *mens legislatoris* que subyace tras el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 atendiendo a lo expresado en la exposición de motivos de esta norma, exposición de motivos en la que, refiriéndose al sistema de fuentes que regula la relación laboral especial, se hizo constar que «se ha optado por proporcionar un amplio margen al pacto entre las partes de esta relación, como elemento de configuración del contenido de la misma, correspondiendo a la norma por su parte el fijar el esquema básico de la materia a tratar

⁷⁸ Véase nota anterior.

⁷⁹ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903). Por su relevancia, se transcribe en su integridad este pasaje de la STS de 22 de abril de 2014 en el que el Alto Tribunal, en análisis del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, especifica que «Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto –como el del caso de autos– 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"».

⁸⁰ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 –Sala de lo Social– (NSJ049903).

en el contrato, profundizando más en cuestiones, como por ejemplo, las relativas a las causas y efectos de extinción de contrato, respecto de las que se ha considerado debía existir un tratamiento normativo más completo, al ser menos susceptibles de acuerdos entre partes».

Del texto transcrito deduce el Tribunal Supremo que «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»⁸¹, conclusión con la que se cierra el razonamiento del Alto Tribunal al respecto y que viene a confirmar, en respuesta a la pregunta planteada, que la indemnización del alto directivo en los supuestos de desistimiento es un derecho necesario de los trabajadores y por lo tanto no disponible *ex* artículo 3.5 del ET⁸²; indisponibilidad que no es absoluta pues, como se ha dicho, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de la relación laboral especial, estas mediante pacto podrán 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.

IV.2. LAS INDEMNIZACIONES QUE PERCIBAN LOS DIRECTIVOS EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL SIGUEN (AÚN) SUJETAS Y NO EXENTAS EN EL IRPF

Una vez expuesta la más reciente doctrina sentada por la jurisprudencia social sobre cómo debe interpretarse el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, quedaría entonces analizar cuáles son los efectos que tal doctrina comporta para la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, análisis que se afrontará recordando previa y someramente cuál es la tesis dominante al respecto en el ámbito tributario originada con la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

En efecto, como ya se mencionó anteriormente, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con su STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226), vino a sentar que las indemnizaciones por despido satisfechas a los altos directivos deberían quedar plenamente sujetas al impuesto –en vigencia de la Ley del IRPF de 1978– o sujetas y no exentas del mismo –tras la aprobación de la Ley del IRPF de 1991 y una vez convertido en exención el anterior supuesto de no sujeción–.

Para alcanzar tal conclusión, el Alto Tribunal recuerda grosso modo que, en virtud del artículo 3.4 de la Ley del IRPF de 1978 en conexión con el artículo 10.1 a) y el artículo 10.2 d) y e) del Reglamento del IRPF de 1981 RIRPF/1981 *a contrario*, quedaban no sujetas al impuesto

⁸¹ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 –Sala de lo Social– (NSJ049903).

⁸² Expresión del mencionado carácter tuitivo que informa el Derecho del Trabajo, en el artículo 3.5 del ET se ordena que «Los trabajadores no podrán disponer válidamente, antes o después de su adquisición, de los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales de derecho necesario».

las que denomina indemnizaciones laborales «hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio»⁸³.

En coherencia con lo anterior, a continuación el Tribunal Supremo va a examinar la normativa laboral para averiguar si la misma contemplaba algún límite para las indemnizaciones por *despido* de los altos directivos. Así, sin entrar en consideraciones respecto a la época en que, vigente la Ley del IRPF de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores del año 1980, no se había aprobado aún el Real Decreto 1832/1985, una vez en vigor el mismo, y en lo que aquí interesa, identifica en el artículo 11.1 del Real Decreto 1832/1985 un límite a tales indemnizaciones que «se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, "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"»⁸⁴.

Pero una vez identificado este límite, junto al previsto en el artículo 11.2 del Real Decreto 1832/1985 para las indemnizaciones por despido disciplinario del alto directivo, razona el Alto Tribunal que las cuantías indemnizatorias contempladas respectivamente en el artículo 11.1 y 2 del Real Decreto 1832/1985 no tienen carácter obligatorio ya que las mismas se aplican «"a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido», o con otras palabras «que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección»⁸⁵.

Consecuencia de lo anterior, y reiterándose que las denominadas indemnizaciones laborales estaban no sujetas al impuesto «hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio», el Tribunal Supremo va a concluir, ya en referencia a la fiscalidad de tales indemnizaciones de los altos directivos, 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 por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley reguladora»⁸⁶.

⁸³ Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Concretamente, especificó el Tribunal Supremo que, de la confrontación de los preceptos mencionados, resultaba «la "no sujeción" al impuesto de las indemnizaciones laborales hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio; y la "sujeción" al impuesto en todo lo que rebasa de aquellos límites, sea de forma graciable o pactada».

⁸⁴ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

⁸⁵ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Tras exponer que el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 alberga dos límites a las indemnizaciones para los supuestos de desistimiento y de despido disciplinario del alto directivo respectivamente, concluye el Tribunal Supremo que «resulta que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su artículo 11 son "a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido».

⁸⁶ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Más concretamente, determinaría la sujeción al impuesto de las indemnizaciones que ocupan el artículo 14.2 a) de la Ley del IRPF de 1978, disposición que, regulando la tributación de los rendimientos del trabajo, preceptúa que «Se

Como se dijo anteriormente, con la aprobación de la Ley del IRPF de 1991, el analizado supuesto de no sujeción de las indemnizaciones laborales se convierte en un supuesto de exención consagrado en el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, precepto en el que se recoge el que hemos denominado contenido tradicional de la exención y que, en todo caso, no va a ser aplicable a las indemnizaciones por *despido* de altos directivos, pues, como señalara el Alto Tribunal, con el cambio normativo solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"», permaneciendo en uno y otro caso el elemento que determina el gravamen efectivo de tales indemnizaciones: la exigencia de que la cuantía de las mismas venga establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral.

Siguiendo esta tesis jurisprudencial, la Administración tributaria ha venido negando sistemáticamente la aplicación de la exención que ocupa a las indemnizaciones percibidas por los altos directivos tanto en los supuestos de desistimiento del empresario como en los supuestos de despido disciplinario, sosteniendo en este sentido que:

«En los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (BOE de 12 de agosto), este Centro Directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta»⁸⁷.

Por su parte, aunque un importante sector de la doctrina científica ha acatado la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226) y acepta sin especial crítica el gravamen en concepto de IRPF de las indemnizaciones por despido de altos directivos, otros autores sí se han mostrado sus discrepancias con la posición del Alto Tribunal al respecto, destacándose en este sentido el entendimiento de la cuestión que patrocina Ignacio PÉREZ ROYO, quien, analizando la cuestión en vigencia de la Ley del IRPF de 1998 y tras exponer el transcrito argumentario de la doctrina administrativa, sostiene que «Sin embargo, a la vista del art. 11.1 del RD 1382/1985 en relación con el art. 7 e) de la Ley 40/1998, creemos posible interpretar –al margen de que tal vez no sea la solución más justa– que la totalidad de la indemnización prevista en el contrato se encuentra exentar de tributar», y ello «porque esa es sin duda la cuantía de la indemnización establecida con carácter obligatorio en la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores –en este caso el citado art. 11.1 del RD 1382/1985–»⁸⁸.

incluirán entre dichos rendimientos: a) Los premios e indemnizaciones no comprendidos en el apartado cuatro del artículo tercero», siendo ese artículo 4.3 de la Ley del IRPF de 1978, como se ha visto, el precepto que consagra la no sujeción de las indemnizaciones «que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio».

⁸⁷ Por todas, véase la RDGT de 29 de mayo de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1424/2014 (NFC051179).

⁸⁸ PÉREZ ROYO 2000, 42 y 43.

Ignacio PÉREZ ROYO aduce además otra razón para abogar por la completa exención de las indemnizaciones por despido de los altos directivos, pues entiende que no resulta aplicable en estos casos «el inciso final del artículo 7 e) de la Ley referido, a nuestro juicio, a los convenios, pactos o contratos que las partes puedan convenir en el ejercicio

Ciertamente, si repasamos lo dicho hasta ahora sobre el tratamiento tributario de las indemnizaciones por despido de los altos directivos se observará que todos esos precedentes descansan sobre una premisa: la no existencia en la normativa laboral de una cuantía de esas indemnizaciones de carácter obligatorio, premisa que, tras la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), es conveniente aclarar si sigue siendo verdadera.

En efecto, la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226) –origen de la posterior y concordante doctrina administrativa– se fundamenta en una interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 que se podría poner en duda tras las conclusiones alcanzadas al respecto por la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903). Así es, esta última resolución jurisdiccional reitera que el alto directivo tiene «un derecho no condicionado a recibir una indemnización», derecho necesario que la voluntad de las partes de la relación laboral especial podrá modular y cuantificar incluso por debajo de la cantidad de siete días de salario por años de servicio –correspondiente a la indemnización que rige en los escenarios de falta de acuerdo al respecto– pero no eliminarlo completamente.

De esta forma, resulta que, cuando se extingue su contrato de trabajo por desistimiento del empresario, el alto directivo tiene que percibir necesariamente una indemnización, que será de siete días de salario por año de servicio cuando no medie pacto al respecto o, de existir acuerdo entre las partes de la relación laboral especial, de una cantidad que, aunque sea mínima, no suponga desconocer el derecho del alto directivo a la indemnización.

A nuestro juicio, lo anterior no supone aún la existencia en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para las indemnizaciones que se satisfacen a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, al menos hasta la jurisprudencia social no dé un paso más y, en ulterior resolución jurisdiccional, fije un *quantum* indemnizatorio mínimo que garantice a estos, a los altos directivos, la efectividad de su derecho y que impida a la voluntad de las partes pactar una cuantía del resarcimiento por debajo de tal cantidad.

Con otras palabras, que las indemnizaciones que perciban los altos directivos por la extinción de su contrato de trabajo por desistimiento del empresario debieran seguir estando sujetas y no exentas de tributación en concepto de IRPF, pues la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) ha dado un primer paso y ha reconocido que, *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, los altos directivos tienen, en todo caso, «un derecho no condicionado a recibir una indemnización», condición necesaria pero no suficiente para la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, que requiere además la previsión en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para tal indemnización, extremo este al que no ha llegado la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

Así parece haberlo entendido también la DGT, que en reciente resolución, y teniendo expresamente en cuenta la evacuación de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) que se analiza, ha

de su capacidad negociadora, obligándose con ellos, pero sin que los mismos sean expresamente reclamados por la legislación laboral como medida de nada, y no a aquellos pactos o contratos tomados expresamente por la norma laboral como referencia de la indemnización obligatoria» (PÉREZ ROYO 2000, 43).

señalado al respecto 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, y desde esta perspectiva cabe entender que sigue manteniendo su vigencia el criterio que al respecto viene manteniendo este Centro»⁸⁹, o lo que es lo mismo, la sujeción y gravamen efectivo sobre la totalidad de la indemnización percibida por los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial patrocinado por la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Finalmente, para cerrar este apartado sobre la no aplicación de la exención que ocupa a las indemnizaciones satisfechas a los altos directivos por desistimiento empresarial, creemos necesario hacer una breve referencia a la doctrina jurisprudencial⁹⁰ en virtud de la cual se ha sentado que, a diferencia de lo que sucede con los altos directivos, las indemnizaciones por despido improcedente que perciben los deportistas profesionales están exentas de tributación en cuantía equivalente grosso modo a dos mensualidades, cuantía que constituye «un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador»⁹¹ y que determina, por tanto, la aplicabilidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF.

Así es, atendiendo a la redacción del artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales⁹², la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha considerado que «una interpretación literal del precepto lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades», y en coherencia con lo anterior ha añadido que «dado el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador hay que entender que no resulta lícito un pacto indemnizatorio por debajo del mismo»⁹³.

Lógicamente, como confirma el Alto Tribunal, las anteriores conclusiones no serían trasladables a las indemnizaciones por despido de altos directivos por las diferencias existentes entre

⁸⁹ RDGT de 23 de junio de 2015, en respuesta a la Consulta vinculante número V1965/2015 (NFC054757).

⁹⁰ Se pronuncian en el sentido que se verá, entre otras, la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619), la STS de 22 de noviembre de 2012 (NFJ049535), etc.

⁹¹ Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619).

⁹² Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985: «En caso de despido improcedente, sin readmisión, *el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones* periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio» (la cursiva es nuestra). Repárese que, al incluirse ese «al menos» en el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, se está ya fijando un mínimo de la indemnización por despido improcedente del deportista profesional.

⁹³ Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619).

la redacción del artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985 y la del artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985⁹⁴, circunstancia que no es sino un dato más para reiterar que, a diferencia de lo que sucede con las de los deportistas profesionales, las indemnizaciones por *despido* de altos directivos deberían estar sujetas y no exentas del IRPF, por no prever la normativa laboral –ni la jurisprudencia que la interpreta– una cuantía obligatoria para la mismas.

V. CONCLUSIONES

A pesar de su tradicional presencia en la Ley reguladora del IRPF, la exención de las indemnizaciones por despido o cese, consagrada en el actual artículo 7 e) de la LIRPF, es un beneficio fiscal que sigue hoy conociendo de relevantes problemas aplicativos consecuencia, fundamentalmente, de la remisión «en bloque» que la citada disposición contiene a la normativa laboral. Así es, la remisión a la normativa laboral consagrada en el artículo 7 e) de la LIRPF a efectos del concepto de despido, de la cuantía obligatoria de las indemnizaciones, etc., es la causa que genera los problemas aplicativos descritos en los epígrafes anteriores, y ello porque los principios que laten tras esas nociones *iuslaboralistas* son difícilmente compatible con aquellos que informan al Derecho Tributario. A título de ejemplo:

- **PRIMERO.** En relación con el fundamento de la obligación de satisfacer indemnizaciones por despido y de la exención de las mismas en el IRPF, el Derecho del Trabajo y el Derecho Tributario parecen compartir la razón para ello: los daños y perjuicios de índole económica que la pérdida del empleo comporta al trabajador.

Coincidiendo en ello una y otra rama del ordenamiento jurídico, sucede sin embargo que el Derecho del Trabajo, por su reconocido carácter tuitivo, reconoce mayores indemnizaciones en los supuestos de despidos improcedentes o no ajustados a Derecho, mayores indemnizaciones que, en buena técnica jurídica y más allá de cuál pueda ser la voluntad política al respecto, no debieran quedar excluidas de imposición en concepto de IRPF, pues la capacidad económica que manifiesta un

⁹⁴ En efecto, advierte el Alto Tribunal en el Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619) de que «no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes, siendo muy diferente la redacción de los preceptos», y así, tras recordar cómo regula el artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985 la indemnización por despido disciplinario de los altos directivos –en términos similares y con igual estructura que el art. 11.1 del RD 1382/1985 para los supuestos de desistimiento del empresario–, concluye que ello es así «porque el alto directivo se relaciona en un plano de cuasi igualdad con el empleador, y de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios», o con otras palabras, que ese «plano de cuasi igualdad» entre el alto directivo y el empresario determina que el Derecho del Trabajo no preste la misma tución a los altos directivos que al resto de trabajadores por cuenta ajena, lo que se manifiesta, atendiendo a lo dicho, en la escasa tutela que la normativa laboral dispensa a los primeros en regulación de su derecho a una indemnización por despido.

trabajador despedido de forma improcedente debiera ser la misma que la de aquel otro empleado cuya relación laboral se extingue por idéntica razón mas con observancia de las causas y formalidades establecidas para ello.

O lo que es lo mismo, si los daños y perjuicios económicos que comporta la pérdida del empleo son los mismos ya sea el despido procedente o improcedente, ¿es acorde con el principio de capacidad económica imperante en el Derecho Tributario que la exención de las correspondientes indemnizaciones sea sin embargo de distinta cuantía? Entendemos que no, reiterando en este sentido que tal problema aplicativo del artículo 7 e) de la LIRPF deriva de la remisión contenida en este precepto a la normativa laboral, ámbito en el que la improcedencia del despido, consecuencia de una conducta antijurídica del empresario, comporta la mencionada mayor indemnización al trabajador aun cuando este no haya sufrido un mayor daño o perjuicio económico por la extinción de su empleo.

- **SEGUNDO.** Respecto a los conceptos de despido y cese que se manejan a efectos de la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, más allá de la cuestión relativa a qué extinciones de la relación laboral integran la acepción de cese, la problemática más relevante en este sentido es la concerniente a la no extensión de la exención que ocupa a las indemnizaciones por la finalización de contratos temporales.

Nuevamente, esta problemática es consecuencia de los distintos principios formadores del Derecho del Trabajo y del Derecho Tributario a estos efectos, pues mientras que el ámbito laboral el referido carácter tuitivo de esta rama del ordenamiento recomienda dar similar tratamiento a la finalización de los contratos temporales que a los despidos –en el entendimiento de que una y otra causa de extinción de la relación laboral provocan las mismas consecuencias (terminación del empleo y obligación de indemnizar la misma) y comportan equivalentes daños y perjuicios económicos para los trabajadores–, en el Derecho Tributario, enarbolándose la bandera de la prohibición de analogía *ex* artículo 14 de la LGT, se ha optado por desconocer la creciente asimilación entre la finalización de los contratos temporales y los despidos que se patrocina en el Derecho del Trabajo.

En tal contexto, ¿qué sentido tiene mantener en el artículo 7 e) de la LIRPF una remisión a los conceptos de despido y cese esculpidos por la normativa laboral? Si verdaderamente se quiere exentar de tributación los resarcimientos que reciben los trabajadores por los daños y perjuicios que les provoca la pérdida involuntaria del empleo, quizá podría reflexionarse acerca de la conveniencia de sustituir la mención existente en el artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por despido o cese por una referencia a indemnizaciones por daños⁹⁵ (de índole económica) derivados de la extinción de la relación laboral por causa no imputable al trabajador.

⁹⁵ Acorde con lo dicho anteriormente, el término daños se emplea con la voluntad de incluir bajo el mismo los descritos daño emergente y lucro cesante que provoca la extinción de la relación laboral.

Con tal locución entendemos que se podrían resolver los problemas hasta ahora esbozados, pues, de un lado, se excluiría del ámbito de aplicación de la exención que ocupa las ya referidas mayores indemnizaciones en caso de despido improcedente o no ajustado a Derecho —en la medida que las mismas, como se ha dicho, no responden a un daño al trabajador, sino a una conducta antijurídica del empresario— y, de otro lado, se permitiría que las indemnizaciones por la finalización de contratos temporales aprovecharan este beneficio fiscal, pues tal forma de extinción de la relación laboral sí podría subsumirse en el cambio de redacción que se propone para la exención.

- **TERCERO.** En lo concerniente a la determinación de la cuantía del beneficio fiscal que ocupa, la sempiterna problemática de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial es una expresión más de la estéril remisión a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF.

En efecto, más allá de la concreta solución que la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) ha dado a esta cuestión, lo que late tras esta problemática de la exención de las indemnizaciones de los directivos es el antagónico papel que a la voluntad de las partes se concede en el Derecho del Trabajo y en el Derecho Tributario. O con otras palabras, que mientras que en el ámbito social se permite, coherentemente con su base contractual, que la voluntad de las partes pueda, hasta un cierto punto, moldear los derechos y obligaciones derivados de la relación laboral, y por ello se confía a esta, y no al legislador, el establecimiento de la cuantía de las indemnizaciones a las que tienen derecho los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, en el Derecho Tributario la relevancia de la voluntad de las partes es muy limitada sea, como se ha dicho, por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria que por el papel de la reserva de Ley en esta rama del ordenamiento jurídico.

Entonces, siendo esto así, para determinar la cuantía de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, ¿es coherente remitirse a una disposición como el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 informada por principios poco compatibles con aquellos que rigen en el Derecho Tributario? Entendemos que no, y aunque en el caso de este tipo de indemnizaciones a los directivos la remisión a la normativa social tiene aun menos sentido por la *cercanía* de tal relación laboral especial a la regulación civil de la prestación de servicios, el carácter obligatorio de la cuantía de la indemnización por despido o cese que, con carácter general, exige el artículo 7 e) de la LIRPF genera otros problemas en la aplicación de este precepto, como es el relativo a la consideración o no a tales efectos de los *pactos indemnizatorios* de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa, de no concurrencia, etc., problemas que no son sino expresiones más habituales del distinto papel de la voluntad de las partes en el Derecho del Trabajo y en el Derecho Tributario y otro ejemplo más de los numerosos conflictos que se derivan de la remisión a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF.

Por todo lo anterior, y respondiendo a la interrogante reflejada en el título de esta reflexión, entendemos que es necesaria una reformulación del artículo 7 e) de la LIRPF, pues este precepto se remite a conceptos jurídico-laborales de modo incondicional, sin preguntarse previamente si los mismos, modelados por principios tan divergentes a los que informan al Derecho Tributario, son verdaderamente lo más idóneos para lograr un adecuado gravamen sobre las indemnizaciones por despido o cese. No siendo este el momento de concretar los términos exactos en que creemos debe modificarse el artículo 7 e) de la LIRPF, debemos cerrar este trabajo reiterando que en la reformulación de este precepto deben abordarse los problemas analizados en los párrafos anteriores, así como otros inconvenientes conexos a esta disposición como son su aplicación en el seno de los Grupos de empresas –especialmente en supuestos de doble vínculo con distintas sociedades del Grupo–, la conveniencia de obstar la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en los supuestos en los que la situación de desempleo, aun voluntaria, sea de escasa duración, etc.

Bibliografía

- BANACLOCHE PALAO, C. y GALÁN RUIZ, J. [2005]: «Exención de las indemnizaciones por despido en el IRPF: el problema del cómputo de la antigüedad en la empresa», *Quincena Fiscal*, número 2.
- BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I. [2013]: «¿Indemnización por despido versus compensación por daños y perjuicios?», *Aranzadi Social Doctrinal*, número 5.
- CRUZ VILLALÓN, J. [2014]: *Compendio de Derecho del Trabajo*, Tecnos, Madrid.
- DELGADO PACHECO, A. [2014]: *Indemnizaciones en contratos de alta dirección*, Garrigues. Disponible en www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/Indemnizaciones-en-contratos-de-alta-direccion.aspx
- GARCÍA BERRO, F. [2013]: «Técnica normativa e IRPF: Aproximación crítica y propuestas de mejora», en *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor.
- GIMENO DÍAZ DE ATAURI, P. [2014]: *El coste del despido y otras formas de terminación del contrato de trabajo por iniciativa empresarial: Un análisis jurídico y económico*, Lex Nova, Valladolid.
- GORDO GONZÁLEZ, L. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. [2014]: «Reflexiones ante la propuesta de tributación de las indemnizaciones por extinción del contrato de trabajo», *Revista de Información Laboral*, número 11.
- IGLESIAS CABERO, M. [2013]: *Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección*, Lex Nova, Valladolid.
- OTERO-NOVAS MIRANDA, E. [2003]: «Reflexiones sobre la exención en el IRPF de la indemnización por despido objetivo en función de la jurisprudencia constitucional sobre los principios de igualdad y capacidad económica», *Impuestos*, año 19, número 1.
- PÉREZ ROYO, I. [2000]: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid.
- SAN MARTÍN MAZZUCCONI, C. [2009]: «La modificación sustancial de condiciones de trabajo: ejes de su configuración en el oscuro art. 41 ET», *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 3.
- SEMPERE NAVARRO, A. V. y CARDENAL CARRO, M. [1992]: «La indemnización por despido en los contratos temporales», *Aranzadi Social Doctrinal*, número 4.