



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN RELACIONES LABORALES

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

**LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO Y SU
TRIBUTACIÓN**

SEVERANCES AND ITS TAXES

VALVANUZ DE LAS CUEVAS TRUEBA

TUTOR/A

CONSUELO ARRANZ DE ANDRES

1	INTRODUCCION	3
2	INDEMNIZACIÓN ¡Error! Marcador no definido.	
2.1	CONCEPTO	5
2.2	Tipos de indemnizaciones por extinción de la relación laboral.....	6
2.2.1	Despido disciplinario.....	6
2.2.2	Despido colectivo.....	11
2.2.3	Causas objetivas	12
2.2.4	Voluntad del trabajador.....	13
2.2.5	Muerte, jubilación o incapacidad del empresario y extinción de la personalidad jurídica	16
2.2.6	Finalización de contrato temporal.....	17
3	Aspectos fiscales.	19
3.1	Conceptos previos.....	19
3.1.1	Cuantía exenta de la indemnización obligatoria	19
3.1.2	Años de servicio	21
3.1.3	Determinación del salario a efectos de la indemnización exenta..	22
3.2	Clasificación de las Indemnizaciones como renta de trabajo.....	22
3.3	Requisitos para la exención de las indemnizaciones por despido	28
3.3.1	Indemnizaciones por extinción de la relación laboral.....	29
3.3.2	Existencia de una efectiva desvinculación con la empresa	29
3.3.3	Exención de las indemnizaciones que resultan obligatorias.....	31
3.4	Integración en la base imponible.....	35
3.4.1	Rendimientos con generación superior a dos años.....	38
3.4.2	Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.	40
4	CONCLUSIONES	42
5	BIBLIOGRAFIA.....	45
6	REFERENCIA NORMATIVA	47

1 INTRODUCCION

El trabajo se estructura de la siguiente manera, en primer lugar haremos una breve descripción de lo que se entiende por indemnización, centrándonos en la causada por la pérdida del trabajo, pérdida causada bien, por la finalización del contrato temporal o bien por un despido. En la segunda parte intentaremos explicar, siempre en base a la legislación vigente, los diferentes tipos de extinción de la relación laboral. En este punto añadiremos que, no todas las extinciones de la relación laboral dan derecho a recibir una indemnización; es el ejemplo de las extinciones de los contratos en prácticas o para la formación. Respecto a estos tipos de extinciones que no dan derecho a indemnización, señalaremos que en el mes de septiembre de 2016 se ha producido una importante novedad: la publicación de una sentencia del Tribunal Europeo en la que se reconoce también el derecho de los trabajadores españoles a recibir una indemnización por finalización del contrato de interinidad, contrato que hasta la fecha y, mientras no se regule en nuestro ordenamiento jurídico, está libre de indemnización a su término.

Debemos centrarnos entonces, en aquellas extinciones de la relación laboral que si dan derecho a recibir indemnización; nos referimos a los despidos disciplinarios, colectivos y por causas objetivas y de finalizaciones de contratos por voluntad del trabajador, por muerte, jubilación o incapacidad del empresario y por finalización del contrato temporal (contratos de trabajo estructurales), estos son los contratos de obra y servicio o los contratos eventuales por circunstancias de la producción. Cada tipo de extinción dará lugar a una indemnización diferente; así nos encontramos con cantidades que van desde los 33 días por año trabajado de los despidos improcedentes, hasta los 12 días por año trabajado de la finalización de los contratos eventuales.

Es, al abordar la tercera parte, cuando intentamos analizar los diferentes aspectos fiscales que hacen que una indemnización por finalización de la relación laboral o despido, tribute. Debemos de analizar previamente una serie de conceptos como son: el cómputo de años de servicio y la determinación del

salario para el cálculo de la indemnización, sin olvidar nunca que solamente tributará aquella cantidad de indemnización que supere la legalmente establecida; es decir, por norma general sin la indemnización abonada no supera los límites legalmente establecidos, estará exenta hasta el límite de 180.000 €. Seguidamente analizaremos por qué se considera que la indemnización es renta de trabajo y veremos los requisitos que ha de cumplir para que se produzca la exención de la misma.

En la última parte del trabajo estudiaremos cómo se integra la indemnización en la base imponible del impuesto, punto este, en el que analizaremos qué sucede si se afirma que la cantidad recibida como indemnización son considerados como rendimientos obtenidos con una generación superior a dos años y/o obtenidos de forma irregular en el tiempo.

2 INDEMNIZACIÓN

2.1 CONCEPTO

El concepto de indemnización presenta en la práctica diversos significados, de entre los que podemos destacar aquel que considera que la indemnización es una compensación que un individuo puede exigir y eventualmente recibir como consecuencia de haber sufrido un daño¹. SEGÚN RAMÓN TAMAMES y SANTIAGO GALLEGO, se entiende que indemnización es el resarcimiento del daño o perjuicio que ha sufrido una persona física o jurídica como consecuencia de un siniestro². Normalmente se traduce en una cantidad de dinero casi siempre pactada con carácter previo en un contrato ad hoc; por ejemplo una póliza de seguros, con el límite de la suma asegurada. Según estos mismos autores, la indemnización por despido es aquella cantidad con que el patrono compensa a un trabajador en el momento de darle el cese en su puesto de trabajo.

Toda agresión a un interés es susceptible de causar un daño, y en su caso, genera la obligación de repararlo. Ésta es la base del sistema de responsabilidad que rige en nuestro ordenamiento jurídico. Ahora bien, no todo daño interesa al derecho, sino solamente aquel que se considera reparable, lo que sucede si cumple tres requisitos concretos: ha de ser jurídicamente relevante (por afectar a intereses protegidos por el ordenamiento jurídico), ha de ser injusto (entendiendo por tal, el que la víctima no tiene el deber de soportar), y cierto (realmente existente, por lo que los daños hipotéticos o eventuales quedan excluidos). El contrato de trabajo, como todo contrato, genera para las partes una serie de derechos y obligaciones recíprocos. Empresario y trabajador en el marco de su relación laboral, son al mismo tiempo deudores y acreedores de ciertas conductas y el incumplimiento de estas últimas conlleva los efectos que el ordenamiento laboral contempla. Una de las consecuencias que el legislador establece para ciertos incumplimientos

¹ <http://www.definicionabc.com/derecho/indemnizacion.php#ixzz3Qs4W0Lhg>.

² *Diccionario de Economía y Finanzas*. 13ª Edición. Alianza Editorial. Año 2006.

se concreta, precisamente, en una indemnización de los daños y perjuicios causados³.

Producido el daño, la obligación de repararlo puede cumplirse de dos maneras distintas, específica (in natura) o por equivalente. La reparación específica persigue restituir al perjudicado en su derecho, colocándolo en la situación en la que se encontraba antes de ocasionársele el perjuicio. Por su parte, la reparación por equivalente, por el contrario, consiste en el abono de una cantidad de dinero que pretende resarcir o compensar el daño sufrido. Entre ambos tipos de reparación, prevalece la primera modalidad salvo que no sea posible por la naturaleza del daño o se presente como excesivamente gravosa para el causante. En estos últimos casos, corresponde la reparación por el equivalente pecuniario, traducida en una indemnización⁴.

2.2 Tipos de indemnizaciones por extinción de la relación laboral.

En esta parte del trabajo trataremos de explicar detalladamente los diferentes tipos de indemnizaciones derivadas de la extinción de la relación laboral. En concreto nos referiremos a las indemnizaciones por despido disciplinario, por despido colectivo, las derivadas de un despido por causas objetivas, por causas basadas en la voluntad del trabajador y por finalización de contrato temporal.

2.2.1 Despido disciplinario.

Se entiende por **despido disciplinario**⁵ la extinción del contrato de trabajo por decisión del empresario basada y causada en un incumplimiento grave y culpable de las obligaciones del trabajador.

³ MONTOTOYA MELGAR, A. *Enciclopedia laboral básica*. Civitas. Edición año 2009. Pág 759-760.

⁴ SEMPERE NAVARRO, A.V Y SAN MARTÍN MAZZUCCONI, C. *La indemnización por daños y perjuicios en el contrato de trabajo*. Aranzadi 2003.

⁵ El Despido Disciplinario está regulado en las siguientes normas: Real Decreto 924/1982, de 17 de abril, sobre reclamaciones al Estado por salarios de tramitación en juicios por despido; Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la

Una vez producido, si el trabajador no estuviera de acuerdo con el mismo, podrá impugnarlo en el plazo de 20 días hábiles y acudir, previo al juicio, al intento de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación correspondiente. Si el acto de conciliación terminara sin avenencia, se daría paso a la vía judicial, siendo entonces el juez el competente para calificar el despido como nulo, improcedente o procedente.

Entendemos como **despido procedente**⁶ aquel en el que las causas alegadas por el empresario han quedado demostradas, siendo **nulo**⁷ el despido que tenga por motivo algunas de las causas de discriminación prohibidas en la Constitución o en la ley, o bien se produzca con violación de derechos fundamentales y libertades públicas del trabajador.

Es interesante destacar en este punto que estas dos clases de despido no dan derecho a ningún tipo de indemnización. Solamente en el caso de despido calificado como nulo, el trabajador tendrá derecho a la readmisión inmediata en el puesto que venía desempeñando, así como al abono de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido hasta la notificación de la sentencia.

Por cuanto es el único que da derecho a recibir una indemnización, centraremos pues nuestra atención en el **despido improcedente**. En sentido negativo y residual, diremos que la calificación de improcedencia se aplica a todo supuesto de cese que no sea procedente o nulo.

Siguiendo a BENITO NOTARIO⁸, cabe afirmar que el despido disciplinario es improcedente cuando no queda acreditado el incumplimiento alegado en su

Ley del Estatuto de los Trabajadores en sus artículos 54 y 55; Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres; Ley 36/2011, de 10 de octubre, Reguladora de la Jurisdicción Social; y Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral.

⁶ Tal y como establece el Art. 55.4 Estatuto de los Trabajadores.

⁷ Tal y como establece el Art. 55.5 Estatuto de los Trabajadores.

⁸ BENITO NOTARIO, J.M, *Despidos individuales y colectivos*, Monografías laborales. CISS 1995. Pag 79 y 80.

escrito de comunicación, o cuando en su forma no se ajustara a los establecido en el apartado 1 del artículo 55 ET (Art. 55.4 ET y Art. 108 LPL). Por tanto son tres las causas que determinan la improcedencia del despido. La primera cuando no queda acreditado el incumplimiento alegado por la empresa al trabajador en su carta de despido (p.e cuando se le imputa a un trabajador faltas de asistencia y el empresario no tiene modo de acreditarlo); la segunda cuando la forma del despido realizado por el empresario no se hace respetando los requisitos del art. 55.1 ET, esto es, notificado por escrito al trabajador, haciendo figurar los hechos que lo motivan y la fecha en que tendrá efectos o si es representante legal de los trabajadores o delegado sindical, mediante apertura de expediente contradictorio. Y por último, la improcedencia, como aplicación de una sanción excesiva. Según este autor, la declaración de improcedencia del despido, no solo corresponde cuando no queda acreditado el incumplimiento (Art. 55.3 ET), sino también cuando, probado el incumplimiento del trabajador, resulta tener la entidad insuficiente para justificar la máxima sanción que es el despido⁹.

El empresario, en el plazo de cinco días¹⁰ desde la notificación de la sentencia que califique al despido como improcedente, podrá elegir¹¹ entre una

⁹ Puede verse en este sentido la STS de Cantabria 12/7/1994 en la que se trata de un supuesto de despido de un repartidor que al ir a cobrar la nómina y no cobrar, llamó "sinvergüenza" al gerente.

¹⁰ Tal y como establece el art. 56 de ET (redactado por el número siete del artículo 18 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral), *cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador o el abono de una indemnización equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades. La opción por la indemnización determinará la extinción del contrato de trabajo, que se entenderá producida en la fecha del cese efectivo en el trabajo.*».

¹¹ Art. 54 de ET: *Si el trabajador despedido fuera un representante legal de los trabajadores o un delegado sindical, la opción de readmisión corresponderá siempre a éste. Tanto si opta por la indemnización como si lo hace por la readmisión, tendrá derecho a los salarios de tramitación.*

de estas dos opciones: la readmisión¹² del trabajador o pagarle la indemnización, lo cual determinará la extinción del contrato de trabajo¹³.

	Indemnización	Límite máximo
Indemnización por Despido Improcedente	33*/45 días por año	24*/42 mensualidades

* A partir de la reforma 2012

2.2.1.1 Relaciones especiales de trabajadores de alta dirección. Cuestiones específicas

Nos resulta interesante en este punto hablar de las relaciones especiales de los trabajadores considerados alta dirección, en tanto que el monto de su indemnización por extinción del contrato de trabajo varía bastante en relación con los trabajadores que tienen una relación laboral común.

El art. 2.a a) del ET establece que se considerarán, entre otras, relaciones laborales de carácter especial, las del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c¹⁴.

Es por ello que en el año 1985, se publicó el RD 1382/1985 por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, en cuyo preámbulo se afirma que el contenido de la relación establecida entre el alto directivo y la empresa contratante se caracteriza por la recíproca confianza que debe existir entre ambas partes, derivada de la singular posición que el directivo asume en el ámbito de la empresa en cuanto a facultades y poderes. Todo ello para conseguir eliminar situaciones de indefinición jurídica, e incluso

¹² Art 279 del Real Decreto Legislativo 2/1995 de 7 de abril por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral.

¹³ Establece el Art. 54.1 ET que *la opción por la indemnización determinará la extinción del contrato de trabajo, que se entenderá producida en la fecha del cese efectivo en el trabajo.*

¹⁴ Según dicho precepto, se excluye del ámbito regulado por la presente Ley, la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo.

vacío de regulación, que se habían venido produciendo por esta falta de tratamiento normativo.

Igualmente consideramos que parte importante de esta regulación especial estriba en que, dado el elevado salario de la alta dirección de las empresas, sus indemnizaciones también se elevan muchísimo si se aplican los mismos límites que a un trabajador que tengan una relación laboral común con la empresa. De la misma manera consideramos interesante hablar de este colectivo ya que es probable que sean los más afectados por la reforma fiscal de 2014 en la que se fija como límite exento de las indemnizaciones por despido o cese la cantidad de 180.000 €.¹⁵

En esta relación laboral especial, el contrato se puede extinguir por dos causas principales. La primera, el desistimiento del empresario y la extinción por voluntad del alto directivo, y la segunda, el despido improcedente o nulo.

Tal y como establece en su artículo Miguel WINDT¹⁶, una de las principales particularidades de esta relación laboral especial de alta dirección es que puede extinguirse por desistimiento empresarial sin necesidad de alegar causa, lo que constituye una excepción al principio de causalidad que rige la extinción de las relaciones laborales. Dicho desistimiento está sujeto a dos requisitos: por un lado, ha de ser comunicado por escrito y con un preaviso de, al menos, 3 meses; por otro, y en cuanto a la indemnización a percibir por el alto directivo, existe un amplio margen de discrecionalidad, puesto que en el propio contrato se puede pactar una indemnización que puede ser superior o inferior a la legal, siendo ésta de 7 días de salario por año trabajado con el límite de 6 mensualidades, en el caso de que no se haya estipulado nada en contrato.

¹⁵ 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.

¹⁶ www.civcabogados.com/altos-directivos-especialidades-y-extincion-de-la-relacion-laboral-de-alta-direccion/. Publicado el 12 junio 2015.

Idéntica indemnización es de aplicación cuando la extinción del contrato se produce por voluntad del alto directivo, fundada en la modificación sustancial de las condiciones de trabajo, falta de abono o retraso en el pago del salario, cambio de la titularidad de la empresa, etc...¹⁷. Por su parte, en el caso de encontrarnos ante un despido improcedente o nulo, la indemnización procedente es la pactada y, en su defecto 20 días de salario por año de servicio, con el máximo de 12 mensualidades¹⁸.

Estas cantidades son bastante inferiores a las aplicables al régimen común, debiendo de tener su causa en los elevados sueldos de los altos directivos. Por el contrario, si les afectará en más medida el tope máximo de 180.000 euros exentos.

2.2.2 Despido colectivo

Tal y como establece el art. 51 del Estatuto de los Trabajadores, entendemos por despido colectivo la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, cuando, en un período de noventa días, la extinción afecte al menos a: a) diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores; b) el 10 por 100 del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores y c) treinta trabajadores en las empresas que ocupen trescientos o más trabajadores.

Se entiende, tal y como se desprende del art. 51 del Estatuto de los trabajadores, que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior. Se entiende que concurren causas técnicas

¹⁷ Art. 10.3 RD 1382/1985 de 1 de agosto.

¹⁸ Art. 11.2 y 11.3 RD 1382/1985 de 1 de agosto.

cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los medios o instrumentos de producción; las causas organizativas resultarán apreciables cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los sistemas y métodos de trabajo del personal o, en el modo de organizar la producción y por su parte las causas productivas son aquellas que se dan cuando se produzcan cambios, entre otros, en la demanda de los productos o servicios que la empresa pretende colocar en el mercado.

Indemnización por Despido Coletivo	20 días por año Máximo 12 mensualidades
---------------------------------------	--

2.2.3 Causas objetivas¹⁹

En los casos de despido por causas objetivas, el contrato podrá extinguirse, entre otras, por alguna de las siguientes causas: ineptitud del trabajador²⁰, falta de adaptación del trabajador a las modificaciones técnicas en su puesto de trabajo²¹, causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y la extinción afecte a un número inferior al establecido en el

¹⁹ El despido por causas objetivas se regula en las siguientes normas: Art. 51, 52 y 53 de Real Decreto Legislativo 1/1995 de 24 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores; Ley 12/2001 de 9 de julio de Medidas Urgentes de Reforma del Mercado de Trabajo para el Incremento del Empleo y la Mejora de su Calidad; Ley Orgánica 1/2004 de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral Contra la Violencia de Género; Ley 3/2012 de 6 de julio de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral; Ley 35/ 2010 de 17 de septiembre de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado de Trabajo; y Ley 36/2011 de 10 octubre Reguladora de la Jurisdicción Social.

²⁰ Según el art. 52 a) del Estatuto de los Trabajadores, *para ser causa de extinción de la relación laboral, la ineptitud debe ser conocida o sobrevenida después de su colocación. Si existía con anterioridad al cumplimiento del período de prueba no podrá ser alegada finalizado el mismo.*

²¹ Para que sean motivo de despido es necesario que las modificaciones hayan sido razonables para los conocimientos del trabajador. Previamente el empresario, deberá ofrecer al trabajador un curso dirigido a facilitar la adaptación a las modificaciones operadas. La extinción no podrá ser acordada por el empresario, hasta que hayan transcurrido, como mínimo, dos meses desde que se introdujo la modificación o desde que finalizó la formación dirigida a la adaptación. (Art. 52 b) del Estatuto de los Trabajadores).

artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores²² y faltas de asistencia al trabajo²³.

Indemnización por Despido Causas Objetivas	20 días por año Máximo 12 mensualidades
--	--

2.2.4 Voluntad del trabajador

En este punto hemos de señalar que hay que distinguir dos supuestos de extinción del contrato por voluntad del trabajador. Por un lado nos encontramos con el más común y habitual de ellos que es el basado en la dimisión del trabajador, es decir, la baja voluntaria, que no produce más efectos que la finalización de la relación laboral sin derecho a indemnización ninguna, ni a cobrar prestación de desempleo. Y por otro lado nos encontramos con la resolución judicial del contrato a solicitud del trabajador como reacción a una determinada acción previa del empresario que se considera legalmente causa justa de resolución. Es ésta última la que vamos a analizar a continuación debido a que en este caso el trabajador sí que tendrá derecho a recibir una indemnización, además de generar también derecho a cobrar la prestación de desempleo.

Analizaremos por un lado la extinción causal por voluntad del trabajador basada, por ejemplo, en un traslado (art. 40 ET) o en modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo que afectan al tiempo de trabajo (art. 41 ET) y por otro lado, las causas extintivas del art. 50 ET.

²² El Art. 52 c) Estatuto de los Trabajadores supone que la extinción de los contratos debe estar objetivamente acreditada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, según se definen para el despido colectivo. Los representantes de los trabajadores tendrán prioridad de permanencia en la empresa. A través de la negociación colectiva se podrán articular procedimientos de información y seguimiento de los despidos objetivos, en el ámbito correspondiente.

²³ Art. 52 d) Estatuto de los Trabajadores: las faltas al trabajo, aun justificadas pero intermitentes, deben alcanzar el 20 por 100 de las jornadas hábiles en dos meses consecutivos siempre que el total de faltas de asistencia en los doce meses anteriores alcance el cinco por ciento de las jornadas hábiles, o el 25 por 100 en cuatro meses discontinuos, dentro de un período de doce meses.

Respecto a la primera, diremos que la extinción puede llevarse cabo en caso de traslado del trabajador²⁴ de su centro de trabajo, tal y como ÁLVAREZ GIMENO²⁵ analiza la situación que en nuestro ordenamiento jurídico motiva la extinción indemnizada del contrato por el empleado. En este sentido, se podría decir que el traslado es un supuesto de movilidad geográfica causal y extraordinaria, que se lleva a cabo por decisión de la empresa y que, presumiéndole carácter definitivo o poseyendo una duración superior a 12 meses dentro de un plazo de 3 años, exigirá al trabajador afectado, el cambio de su residencia habitual, al haberle sido encomendada la prestación de sus servicios en un centro de trabajo distinto de la misma empresa. Por otro lado, por lo que respecta a la modificación sustancial de condiciones de trabajo²⁶, ÁLVAREZ GIMENO, afirma que para que se pueda ejercitar esta opción por la extinción indemnizada deben cumplirse dos requisitos: primero, que la materia sustancialmente alterada esté comprendida entre las que legalmente se tasán; y segundo, que efectivamente se cause un perjuicio al trabajador. Así, la razón por la que se concede la opción de extinguir y ser indemnizado por una modificación en el tiempo de trabajo se ha buscado comúnmente en la incidencia que tiene todo lo relativo a esta materia en la vida personal, familiar y social del empleado que la sufre.

Es en estos casos cuando el trabajador puede rescindir unilateralmente su contrato de trabajo teniendo derecho a recibir una indemnización en la cuantía y forma siguiente:

²⁴ Art. 40.1 Estatuto de los Trabajadores: *“... notificada la decisión de traslado, el trabajador tendrá derecho a optar entre el traslado, percibiendo una compensación por gastos, o la extinción de su contrato”*.

²⁵ ALVAREZ GIMENO, R. *La extinción causal por voluntad del trabajador*. Editorial Comares. 2012. (Colección trabajo y Seguridad Social, dirigida por José Luis Monereo Pérez). Pag. 52 y pag. 76 y 77.

²⁶ Art. 41.3 Estatuto de los Trabajadores: *Modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo.... en los supuestos previstos en los párrafos a), b), c) d) y f) del apartado 1 de este artículo, si el trabajador resultase perjudicado por la modificación sustancial tendrá derecho a rescindir su contrato*.

	Indemnización	Límite máximo
Voluntad del trabajador modificación sustancial (Art. 41 ET)	20 días por año	9 mensualidades
Voluntad del trabajador por traslado (Art. 40 ET)	20 días por año	12 mensualidades

Respecto a la justa causa que posibilita al trabajador para poder solicitar la resolución judicial de su contrato, diremos que ésta se da en los siguientes supuestos. En primer término, en los casos en que las modificaciones sustanciales en la condiciones de trabajo hayan sido llevadas a cabo sin respetar las exigencias estatutarias, así como cuando redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador. En segundo lugar, por falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado. Y en tercer lugar, por cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del empresario a reintegrar al trabajador a sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos de modificación o traslado, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados. En estos casos, el trabajador tendrá derecho a la misma indemnización que si se tratara de un despido improcedente:

	Indemnización	Límite máximo
Voluntad del trabajador equivalente a despido improcedente (Art. 50 ET)	33 días por año	24 mensualidades

2.2.5 Muerte, jubilación o incapacidad del empresario y extinción de la personalidad jurídica²⁷

Tal y como establece el art. 49.1g) ET, el contrato de trabajo se extinguirá por muerte, jubilación en los casos previstos en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o incapacidad del empresario, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 44 del ET²⁸, o por extinción de la personalidad jurídica del contratante. En los casos de extinción de la personalidad jurídica del contratante, deberán seguirse los trámites previstos en el art. 51 ET.

Es importante resaltar que, tal y como tiene declarado el TS, cualquiera de estas causas, dado el carácter personal de la relación laboral, es causa de extinción del contrato de trabajo siempre que se produzca el **cese del negocio**, de manera que, por ejemplo, **no** se produce tal **extinción** si hay cotitularidad y se produce la muerte, jubilación o incapacidad de alguno de los cotitulares o tiene lugar una subrogación empresarial que mantenga la actividad de la empresa.

La **indemnización** que corresponde, en todos los supuestos, consiste en un mes de salario, incluyendo la parte proporcional de las pagas extras.

En el caso de la extinción del contrato de trabajo por extinción de la personalidad jurídica²⁹, podemos afirmar que si la empresa está constituida por una **persona jurídica**, cualquiera que sea su forma -sociedad anónima, limitada, etc.- los contratos pueden rescindirse al extinguirse dicha personalidad jurídica por la liquidación de la sociedad. Los **efectos** son los recogidos para el despido colectivo, de modo que cuando la relación laboral se

²⁷ Regulado en el art. 49.1 g) Estatuto de los Trabajadores; art. 208.1.1 b del RD Legislativo 1/1994 de 20 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social; y Ley 45/2002 de 12 de diciembre, de Medidas Urgentes para la Reforma del Sistema de Protección por Desempleo y Mejora de la Ocupabilidad (Disp. Trans 2ª. 1)).

²⁸ Vid. el art. 44 ET, en el que se regula la sucesión de empresa.

²⁹ Regulada en el art. 49.4g.3ª y 51 – redacción L 1/2014 y en el art. 30 RD 1483/2012 de 29 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de Despido Colectivo y de Suspensión de Contratos y Reducción de Jornada.

extingue por esta causa, los trabajadores tienen derecho a las prestaciones de **desempleo** y a la **indemnización** señalada para los supuestos de extinción por causas económicas o de fuerza mayor (20 días por año).

2.2.6 Finalización de contrato temporal³⁰

En nuestro ordenamiento jurídico, existe una gran variedad de contratos de carácter temporal, pudiendo distinguir a grandes rasgos entre dos diferentes clasificaciones de estos. En primer lugar encontramos los contratos de trabajo estructurales, cuya temporalidad deriva del trabajo mismo; este es el caso de los contratos de obra o servicio determinados, contratos eventuales y de interinidad. Y en segundo lugar estarán los contratos de trabajo coyunturales, que son aquellos en los que la razón de la temporalidad deriva de exigencias de mercado de trabajo, y cuya finalidad es la insertar en el mercado de trabajo sectores de población con mayores dificultades para acceder al empleo, entre los que pueden destacarse los contratos formativos, contratos de relevo y contratos de fomento de empleo en los excepcionales supuestos en que se mantiene el fomento de la contratación temporal (nos referimos al caso del contrato temporal de fomento del empleo para personas con discapacidad).

Este tipo de contratos temporales estructurales, presentan causas específicas de extinción como la expiración del tiempo convenido, o la realización de la obra o del servicio objeto del contrato.

El trabajador, al finalizar el contrato temporal, tiene derecho a una indemnización, cuya **cuantía** es por regla general la establecida en la normativa específica aplicable, o la equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resulte de abonar 12 días de salario por año de servicio -si bien la cuantía concreta de la indemnización legal va a depender del momento de celebración del contrato, previéndose la aplicación progresiva de la mencionada indemnización de 12 días³¹,o, en su caso, la que se fije en

³⁰ Regulado en el art. 3.1.c ET, art. 49.1 c ET y Disp. Trans 13ª ET.

³¹ En concreto, 8 días de salario para los contratos temporales que se celebren hasta el 31-12-2011; 9 días para los celebrados a partir del 1-1-2012; 10 días para los que se celebren a partir

convenio colectivo o por acuerdo entre empresario y trabajador, siempre que sea superior a la legal, tal y como establece la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 35/2010 de 17 de septiembre de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado de Trabajo.

Por otra parte cabe igualmente destacar que quedan expresamente **excluidos** de esta indemnización los contratos formativos, los contratos de interinidad y las extinciones de los contratos celebrados antes del 4 de marzo de 2001³² cualquiera que sea la fecha de la extinción. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo sala de lo Social en sentencia de 21 de diciembre de 2011³³. Por lo tanto, en la práctica, los contratos indemnizados por esta causa son únicamente los de obra o servicio y los eventuales.

En este punto se ha producido una importante novedad derivada de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2016, en la que se resuelve una cuestión prejudicial elevada por el TSJ de Madrid³⁴. En ella el Tribunal de Justicia Europeo concluye que, en primer lugar, es contrario a la normativa europea negar la indemnización a los contratos de interinidad cuando éstos se extinguen por finalización de la causa que los motivó. Por tanto, no solo se señala la irregularidad de esta exclusión sino que

del 1-1-2013; 11 días para los concertados a partir del 1-1-2014; y 12 días para los que se celebren partir del 1-1-2015.

³² La Ley 12/2001 de 9 de julio, de Medidas Urgentes de Reforma del Mercado de Trabajo para el Incremento del Empleo y la Mejora de su Calidad, establece en su Disposición Transitoria 2ª: *“La indemnización por finalización del contrato a la que se refiere el primer párrafo de la letra c) del apartado uno del artículo 49 del Estatuto de los Trabajadores en la redacción dada por esta Ley, no será de aplicación a las extinciones de contratos celebrados con anterioridad al 4 de marzo de 2001, cualquiera que sea la fecha de su extinción. Las extinciones de contratos producidas antes del 4 de marzo de 2001, se regirán por las disposiciones vigentes en la fecha en que hubieran tenido lugar”*.

³³ Sentencia nº 9203/2011, nº de recurso 3251/2010.

³⁴ El asunto se refiere a una trabajadora que prestó servicios desde febrero de 2003 en diversas subdirecciones del Ministerio de Defensa. En el año 2005 firma un contrato de interinidad con el mismo Ministerio para sustituir a una trabajadora con reserva de puesto de trabajo justificada por motivos sindicales. En septiembre 2012 se extingue el contrato de esta trabajadora habida cuenta que la titular de la plaza ser reincorporaba a su puesto de trabajo el 1/10/2012.

se confirma que todos los contratos temporales deben tener derecho a una indemnización por extinción. Y en segundo lugar cabe entender que dichos contratos deber tener derecho a la misma indemnización que la que tiene reconocida un trabajador fijo comparable, lo que abre el camino a que los contratos temporales puedan reclamar la misma indemnización que tienen los contratos indefinidos que se extinguen por causa objetiva (20 días/año).

Sin duda, se trata de un pronunciamiento muy relevante, ya que debe tenerse en cuenta por los tribunales españoles, y que no sólo afectará de manera directa a los contratos temporales vigentes (y que se extingan a partir de ahora), incluso a los que se extinguieron durante el año anterior, sino que es muy probable que obligue a una modificación de la regulación actual del Estatuto de los Trabajadores.

En este sentido, coincidimos de pleno con la opinión del Tribunal de Justicia Europeo en cuanto no concurre razón objetiva que justifique el diferente tratamiento que, convertido en perjuicio, supone dejar sin indemnización a los interinos cuando se extingue su contrato.

3 Aspectos fiscales.

3.1 Conceptos previos.

Antes de analizar la exención de las indemnizaciones nos gustaría previamente aclarar varios conceptos de interés en el tratamiento de esta cuestión, tales como la cuantía exenta de la indemnización obligatoria, el concepto de los años de servicio y el salario a efectos de la indemnización.

3.1.1 Cuantía exenta de la indemnización obligatoria

La indemnización por despido se considera un rendimiento del trabajo (como veremos más adelante), debiendo tributar en el IRPF como un ingreso más del trabajador como consecuencia de su relación laboral con la empresa. Sin embargo, la normativa del impuesto establece determinadas situaciones en la que las indemnizaciones estarán exentas de tributar, aunque el trabajador esté obligado siempre a comunicar a la Agencia Tributaria el importe que ha recibido de la empresa. En este sentido, en el art. 7 de la Ley del IRPF/2006,

redacción dada por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre³⁵, se indican cuales son algunas de las rentas que están exentas de tributar. Entre otras, por lo que aquí nos interesa, estarían comprendidas (letra e) *“las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.”*.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el Art. 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del Art. 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180. 000 euros.

A propósito de esta cuestión, la Dirección General de Tributos³⁶ ha sostenido que, a efectos de aplicación de la exención, además de que la

³⁵ Otra de las particularidades que presenta la adopción de esta medida se refiere a su entrada en vigor. Prevé la norma que la medida entrará en vigor al día siguiente a su publicación en el BOE (29 de noviembre 2014), y que la limitación de 180.000 euros se aplicará a los despidos que se produzcan a partir del 1 de agosto de 2014. No obstante, y pese atribuirle a esta medida cierto carácter retroactivo, la Disposición Transitoria Vigésima Segunda establece que la limitación de las indemnizaciones exentas no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto 2014, ni a aquellos que aunque se produzcan con posterioridad a dicha fecha, deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha. (Tal y como se desprende del informe sobre la Reforma Fiscal realizado por la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales))

³⁶ Consulta Vinculante V3581-13 de 11 de diciembre de 2013 sobre indemnizaciones por finalización de contratos temporales, por terminación del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio

indemnización percibida venga establecida con carácter obligatorio en el ET, es preciso que la causa de la misma sea el despido o cese del trabajador; por el contrario cuando la indemnización se recibe por causas distintas, entre las que se encuentran los supuestos de extinción del contrato por expiración del tiempo convenido o finalización de la obra o servicio, aunque existe derecho a la percepción de la misma, no se trata de una renta exenta.

Este criterio choca de pleno con el mantenido por la Audiencia Nacional³⁷ quien ha sostenido que las indemnizaciones por finalización de contrato temporal están exentas del impuesto en virtud del art. 7 LIRPF. Para la Audiencia Nacional, en todos los casos de extinción de un contrato, ya sea por finalización de contrato o por despido improcedente, la indemnización es obligatoria. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre ambos supuestos, ya que tanto en uno como en otro se produce una ruptura de la relación laboral y esto lleva consigo la indemnización obligatoria.

Coincidimos de pleno con el criterio de la Audiencia Nacional ya que en ambos casos la indemnización tienen una naturaleza reparadora por pérdida de contrato o por no renovación del mismo cuando se trate de contratos temporales. Cabe preguntarse, entonces, qué debemos hacer con la indemnización en caso de finalización de contrato temporal. En este caso, cabe recordar que es el sujeto obligado a retener el que debe tomar la decisión de si se aplica o no la retención. En caso de no hacerlo, hay que pensar que la AEAT le va a reclamar, debiendo entonces interponer un recurso alegando lo establecido por la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional.

3.1.2 Años de servicio

Respecto del concepto de años de servicio, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (en adelante DGT) ha señalado en varias ocasiones que, a efectos fiscales, se trata de los años efectivamente trabajados en la empresa, y no a la antigüedad reconocida

³⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso. SAN 5074/2013 de fecha 20 noviembre de 2013.

en nómina. En este sentido, la consulta vinculante nº1665/13 de 20 de mayo de 2013 sostuvo que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo; por lo tanto, únicamente debe tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la indemnización exenta los años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, sin que la antigüedad correspondiente a los años de servicio en otra empresa deba computarse a dichos efectos. Por su parte, el importe de la indemnización que supere la cuantía anterior estará plenamente sujeto y no exento a dicho impuesto como rendimiento de trabajo.

3.1.3 Determinación del salario a efectos de la indemnización exenta

Para finalizar este apartado, y por lo que se refiere al cálculo del salario a efectos de la indemnización exenta, ha de señalarse que se tiene en cuenta el salario que debía percibir el empleado en el momento del despido, no el que arbitrariamente fijara la empresa (y se incluyen los incentivos y pluses, en cuanto tienen un claro componente salarial; no, en cambio, las dietas, indemnizaciones y suplidos, según STSJ Andalucía/Málaga, de 20 abril 2001).

El Tribunal Supremo, Sala de lo Social en Sentencia 6410/2013, de 17 de diciembre establece que el salario diario computable se debe calcular dividiendo por 365 días el salario anual del trabajador.

3.2 Clasificación de las Indemnizaciones como renta de trabajo

Una vez identificados los supuestos que en el ámbito laboral pueden dar lugar a una indemnización por despido, así como los tipos de indemnizaciones existentes al respecto, trataremos de estudiar cómo se incluyen tales indemnizaciones dentro del concepto de renta gravable y, en consecuencia, cuál es su régimen de tributación. Para ello analizaremos la normativa aplicable contenida básicamente en la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).

Tal y como dispone el art. 6.1 LIRPF, constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por parte del contribuyente. Ante esta definición, podemos plantearnos entonces si la percepción de estas indemnizaciones puede ser considerada como obtención de renta. La Ley es clara al respecto y en el art. 6.2 LIRPF incluye dentro de dicho concepto, a los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas que se establezcan por Ley. La pregunta que corresponde hacerse a continuación es en cuál de este tipo de rendimientos podemos incluir a las indemnizaciones por extinción de la relación laboral.

Siguiendo a la profesora ALMAGRO MARTÍN puede afirmarse que no cabe duda de que dicha afluencia dineraria (referida a la indemnización), no tributando por otro impuesto, debe considerarse "renta" a todos los efectos, y más concretamente "renta de trabajo", toda vez que deriva, aunque sea indirectamente, del trabajo prestado por el contribuyente³⁸. Entendemos, por tanto, que la percepción de una indemnización por la pérdida de empleo tiene la ineludible consideración de renta de trabajo, y es obligado así considerarlo al entrar de lleno en el concepto que del mismo establece la normativa reguladora del impuesto, delimitado en el art.17 LIRPF, según el cual *"Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo, todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas"*.

En este mismo sentido, considerando las indemnizaciones como renta de trabajo, se pronuncia la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas. Entre ellas se atribuye la consideración de renta

³⁸ ALMAGRO MARTÍN, C., "Presente y futuro del tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido". *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros nº380. Noviembre 2014. Pg. 10.

del trabajo a las indemnizaciones correspondientes a los salarios dejados de percibir³⁹.

No obstante, y a pesar de la acertada consideración de este tipo de indemnizaciones como renta gravada, el legislador ha querido favorecer a sus perceptores, reconociendo en el art. 7 LIRPF, letra e), la exención de “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. Afirmamos, tal y como expresa PÉREZ ROYO⁴⁰, que la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. El importe de la indemnización exenta a que se refieren ambos supuestos tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros”, novedad introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Del contenido de este precepto podemos concluir que las indemnizaciones obligatorias contempladas en el ET como consecuencia de la

³⁹ Como ejemplo puede verse la consulta nº V0469-06 de 22/03/2006, en la que viene manteniendo el criterio de que en supuestos como el consultado la calificación que procede otorgar a la indemnización es la de rendimientos del trabajo, dado su carácter sustitutorio de las retribuciones de un trabajo que no se pudo desarrollar.

⁴⁰ PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario*. Parte General. Decimosexta edición. Año 1991. Tratados y manuales. Thomson Civitas. Pag. 146.

extinción de la relación laboral están exentas hasta un límite máximo de 180.000 euros⁴¹. Esta limitación tiene un Régimen Transitorio, no operando para las indemnizaciones percibidas por ceses o despidos producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014, sin que tampoco sea de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha y regulado en el nuevo apartado 3 Disp. Trans. 22ª LIRPF/2006.

Creemos interesante en este punto poner un ejemplo práctico, tomando como referencia el propuesto en el informe de la reforma fiscal elaborado por la Asociación Española de Asesores Fiscales. El ejemplo sería el siguiente:

Don Juan López es despedido el 12/8/2014 de la empresa en la que trabajaba desde agosto de 1982, habiendo sido el despido declarado improcedente por la autoridad laboral. En el momento del despido, el salario del Sr. López ascendía a la cantidad de 180 euros/día.

SOLUCIÓN

Según lo establecido en el ET, y teniendo en cuenta que la reforma laboral llevada a cabo en 2012 modificó la cuantía del despido improcedente (rebajándola de 45 a 33 días por año trabajado), la indemnización se calcula atendiendo a los siguiente:

- Por la parte del tiempo de prestación de servicios anterior a 12-2-2012 (fecha de entrada en vigor de la reforma laboral), a razón de 45 días por año trabajado
- Por la parte de tiempo de prestación de servicio posterior al 12-2-2012, a razón de 33 días por año trabajado.
- El importe de la indemnización no podrá superar los 720 días de salario (24 mensualidades). Salvo, como ocurre en este caso, que la cuantía resultante del periodo anterior al 12-2-2012 fuese superior por

⁴¹ Esta limitación entra en vigor al día siguiente de la publicación en el BOE de la Ley 26/2014 de 27 noviembre.

computarse mayor número de días, en cuyo caso se tomará esta última con un máximo de 42 mensualidades.

Por tanto, la indemnización a la que tendrá derecho será:

- 29,5 años x 45 días x 180 € = 238.950 Euros
- 2.5 años x 33 días x 180 € = 14.850 Euros

Límite 720×180 euros = 129.600 euros. Al resultar este límite inferior a 238.950 euros, debemos comparar esta última cuantía con el importe de 42 mensualidades:

$238.950 \text{ euros} (29,5 \text{ años} \times 45 \text{ días} \times 180\text{€}) > 226.800 \text{ €} (42 \times 30 \times 180)$

Indemnización por despido correspondiente según la normativa laboral: 226.000 euros.

Desde el punto de vista fiscal, la totalidad de la indemnización no gozará de la exención pues tras la reforma se limita únicamente a 180.000 euros. Por tanto los 46.000 euros restantes deberán tributar como rendimientos del trabajo. Ello sin perjuicio de la posibilidad de aplicar a la parte de indemnización por despido que deba tributar, la reducción del 30 % por considerarse rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a 2 años.

Con la normativa anterior, aplicable a los despidos producidos con anterioridad al 1 de agosto 2014, estarían exentos los 226.000 euros en su totalidad.

De este ejemplo extraemos la conclusión de que el régimen fiscal existente, es claramente más desfavorable para el trabajador despedido que el anterior. Por una parte, porque los días de indemnización a percibir son menores, y por otra, ya que el límite exento de los 180.000 euros hace que se tenga que tributar ahora por cantidades que con el anterior régimen fiscal, estarían totalmente exentas.

A propósito del fundamento de esta exención, según se explica en el informe Lagares⁴², la Comisión encargada de los estudios para la reforma del sistema tributario español debatió ampliamente sobre si todas las posibles circunstancias que acompañan a la percepción de determinadas rentas deben ser consideradas como suficientes para la exención de tales rentas en este tributo. A tales efectos, trataron de encuadrar las actuales exenciones en cuatro grandes grupos para justificar su existencia. El primero comprendería las exenciones que se refieren a compensaciones por pérdidas sufridas, aunque éstas más bien deberían definirse como supuestos de no sujeción al impuesto. El segundo grupo se referiría a las exenciones que se conceden por el honor y distinción a que se hacen acreedoras determinadas conductas. El tercer grupo se correspondería con las exenciones cuya finalidad es reducir la cuantía del gasto público y finalmente, el cuarto haría referencia a las exenciones que pretenden constituir auténticos incentivos fiscales.

Dentro del primer grupo y siguiendo lo expuesto por la Comisión de Expertos, merecerían un análisis más detenido las indemnizaciones por despido, reguladas en el art. 7.e) de la Ley del IRPF, distinguiendo entre las que se satisfagan por la terminación de contratos temporales de las que correspondan a la finalización de contratos indefinidos. En efecto, en el caso de las indemnizaciones por finalización de contratos temporales, las cantidades percibidas como indemnización son consideradas como rendimientos del trabajo y están sujetas a IRPF, pues el contrato, por su propia naturaleza ha de finalizarse en un determinado momento y con esa previsión se suscribe.

Este criterio choca de pleno con una sentencia de la Audiencia Nacional⁴³, en la cual la empresa PEYBER IBERICA SL, satisfizo indemnizaciones por finalización de contratos de duración determinada por obra o servicio, en los años 2005, 2006 y 2007, sobre los que no se ha practicado retención por considerarlas el obligado tributario exentas del IRPF

⁴² Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, Pág. 98 www.minhap.gob.es.

⁴³ Sentencia de la Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. SAN 3168/2013 de fecha 17/07/2013.

para los perceptores. La Audiencia Nacional aclara que debemos analizar el asunto en relación con el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo por el que se aprueba el TRET (en redacción vigente en el momento de la extinción de los contratos), cuyo art. 49 señala que el contrato se extinguirá por expiración del tiempo convenido a cuya finalización el trabajador tendrá derecho a una indemnización. Siendo la indemnización obligatoria y produciéndose la extinción del contrato, no existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tiene 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. Por consiguiente, estas indemnizaciones deben incluirse como rentas exentas en el artículo 7 de la Ley IRPF. Debemos afirmar en este punto, que coincidimos plenamente con la interpretación de la Audiencia Nacional, ya que independientemente de ser una indemnización fijada al inicio del contrato, es también obligatorio y que pretende reparar en algún modo la pérdida de trabajo y es por ello que ha de estar exenta.

Explica la misma Comisión, sin embargo, que en los contratos de duración indefinida no existe plazo de finalización ni se contempla el despido, salvo por causas definidas en la Ley, por lo que si se produce un despido por causas no justificadas, las indemnizaciones que se perciban por esa causa deberían quedar, en principio, exentas del IRPF al compensar una pérdida no prevista en la Ley y sufrida por el trabajador: la pérdida de su puesto de trabajo.

3.3 Requisitos para la exención de las indemnizaciones por despido

Es conveniente señalar en este punto cuales serían los requisitos que las indemnizaciones por extinción de la relación laboral han de cumplir para estar exentas. Así, en primer lugar analizaremos el requisito que han de cumplir dichas indemnizaciones de tener su origen en la extinción de la relación laboral; en segundo lugar atenderemos a la necesaria existencia de una efectiva desvinculación con la empresa y, por último, nos fijaremos en los límites

impuestos por la obligatoriedad de la indemnización y a las cantidades que, por su obligatoriedad, estarán exentas.

3.3.1 Indemnizaciones por extinción de la relación laboral

Tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 7.e) LIRPF, la exención resulta únicamente aplicable respecto de las indemnizaciones que resultan consecuencia de la extinción de la relación laboral. En principio, las indemnizaciones percibidas de la empresa por incidencias en la relación laboral deben considerarse sujetas y no exentas; así, sucede con las indemnizaciones por reducción de jornada, las indemnizaciones satisfechas por no disfrute de vacaciones, los salarios de tramitación, compensación por pactos de no concurrencia, tal y como se ha encargado de recordar la DGT⁴⁴.

3.3.2 Existencia de una efectiva desvinculación con la empresa

El artículo 1 del Reglamento del Impuesto establece expresamente que el disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) queda condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa⁴⁵. Según dispone dicho precepto, se presume que dicha desvinculación no existe si el trabajador vuelve a prestar servicios en la misma empresa en el plazo de 3 años siguientes al despido o cese o si en el mismo plazo, los presta a una empresa vinculada con aquélla (art. 16.2 Texto Refundido de la Ley del impuesto de

⁴⁴ Resolución nº 1164/2002 31 julio. JUR 2002/257548 Según la misma, las cantidades que abone la empresa en concepto de compensación económica "por pacto de no concurrencia", constituyen rendimientos del trabajo y, por tanto, plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, al no serle de aplicación ninguno de los supuestos de exención contenidos en el artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE 10 de diciembre).

⁴⁵ Según se extrae del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por ciento, o al 5 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros.

sociedades 2004). En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en su Resolución de 5 abril 2011, *en la cual dice que el contribuyente (anteriormente despedido y que actualmente tienen un contrato de interinidad por un periodo de IT que se presupone de unos dos meses) podrá acreditar por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta por la naturaleza y características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación*. Debe tenerse en cuenta en todo caso que la presunción admite prueba en contrario, con lo que la renta podrá seguir siendo exenta aunque se presten dichos servicios, si se demuestra que la «desvinculación» fue efectiva y no se realizó como medida elusiva.

La Profesora ALMAGRO MARTÍN, explica en torno a esta exigencia que si en el plazo de tres años a contar desde la fecha del despido o cese, el trabajador volviera a prestar sus servicios en la misma empresa o en otra vinculada con ella, dejaría de cumplir este requisito, perdiendo el beneficio de la exención, por lo que la indemnización que hubiera podido corresponderle y que en principio quedó exenta, pasaría a estar sujeta y gravada, debiendo tributar por ella mediante la correspondiente declaración complementaria del ejercicio en que la recibió, incluyendo los intereses de mora que correspondan. Explica la profesora Almagro que lo que se pretende en estos casos es prevenir el fraude de ley tendiente a satisfacer como indemnización por despido o cese auténticos rendimientos del trabajo que quedarían sin tributar por efecto de la exención, para luego reanudar la relación laboral dando al traste con la finalidad de la norma, y de ahí que se exija la efectiva desvinculación de la relación laboral. Coincidimos con estas apreciaciones y coincidimos también en que, no discutiendo la finalidad de la norma, sí cabe poner en tela de juicio su rigor y, sobre todo, el prolongado plazo que impone para considerar desvinculado de la empresa pagadora al trabajador. Coincidimos por ello con esta autora también cuando propone que con dos años podría ser más que suficiente, si no para todos los casos, si para aquellos

en los que la relación entre las sucesivas empresas contratantes sea sobrevenida o potencial. La profesora ALMAGRO MARTÍN, pone el ejemplo de un empleado de banco con poca antigüedad laboral que pierde su puesto de trabajo y recibe una indemnización de acuerdo a lo establecido en el ET. Dicho trabajador no debería verse obligado a tributar por lo percibido si 32 meses después es contratado por otra entidad financiera que se fusionó con la primera y menos cuando el mismo ha permanecido en situación de desempleo durante largo periodo de tiempo. Coincidimos totalmente con la profesora a la hora de proponer que la norma modulara de alguna forma su finalidad recaudatoria, flexibilizándose para aquellos supuesto en los que queda fuera de toda duda la efectiva desvinculación de trabajador, siguiendo criterios de justicia tributaria, pero también de lógica elemental, pues entendemos que tal gravamen violenta de alguna forma su derecho a iniciar una nueva, porque es otra, relación laboral. Es más, en el caso del ejemplo, nos parece que incluso un plazo de dos años estaría fuera de lugar.⁴⁶

Por otra parte, y a efectos de entender si se prestan servicios nuevamente, es interesante el criterio de la DGT según el cual resulta indiferente que dichos servicios se presten bajo la forma de una nueva relación laboral, o como consecuencia del desempeño de una actividad empresarial o profesional, facturando a la empresa que lo despidió.⁴⁷

3.3.3 Exención de las indemnizaciones que resultan obligatorias.

⁴⁶ ALMAGRO MARTÍN, C. Presente y futuro del tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido. CEF 2014. Páginas E1-E38.

⁴⁷ Consulta vinculante DGT. Nº V1989/13 de 13 junio. JUR 2013/288814. *Como puede observarse, el precepto reglamentario alude al hecho en sí de que se produzca una nueva contratación del trabajador despedido o cesado en las condiciones expuestas (que se trate de la misma empresa u otra vinculada y que se efectúe dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido o cese) sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato, es decir, resulta indiferente tanto su duración como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional. Es decir, en el caso que nos ocupa, a efectos del mantenimiento de la exención, resulta indiferente que el contrato anterior se encuadrara en el ámbito de una relación ordinaria y el posterior en el de una relación diferente. Sin embargo, es sustancial el hecho de que la nueva contratación se produce con la misma empresa u otra vinculada dentro de los tres años siguientes a la efectividad del despido.*

Vinculándose la exención a la cuantía de la indemnización que resulte obligatoria según lo antes explicado, puede entenderse por ello que estarían sujetas y no exentas, tanto las indemnizaciones no obligatorias, como el exceso sobre el importe obligatorio, sin perjuicio de su eventual tributación como renta irregular, con la correspondiente reducción, viéndose, por tanto, sometidas a retención. Se excluyen de la exención por dicho carácter obligatorio, aquellas que devienen consecuencia de un convenio, pacto o contrato, incluso aunque se hayan acordado en el acto de conciliación en el SMAC o en el Juzgado de lo Social. Por ejemplo, no estaría exenta la indemnización pactada cuando existiera un despido disciplinario que se calificara por la jurisdicción social como procedente. O las percibidas en virtud de convenios de prejubilación, que constituyan cesen voluntarios.⁴⁸

Debemos en este punto recordar que con efectos del 12 de febrero de 2012 (fecha de entrada en vigor del RD Ley 3/2012, de 10 febrero) se modificó la letra e) del artículo 7 LIRPF (redacción disp. final 11ª Ley 3/2012, de 6 julio), desapareciendo el supuesto de exención de las indemnizaciones por extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación. Por lo tanto, a partir de ese momento, para que se produzca la exención de la indemnización será necesario que se produzca conciliación o resolución judicial. En este

⁴⁸ Tribunal Superior de justicia de Asturias. Sala de lo Contencioso – Administrativo. Sección 1ª. ST nº 92/2013 de 30 enero. JUR 2013/56700. *Este Tribunal se viene pronunciando repetidamente, entre otras en su sentencia de 21 de mayo de 2009, en el sentido de considerar rentas regulares las ayudas a la jubilación anticipada procedentes de las empresas a sus trabajadores que tratan de suplir o compensar la diferencia dineraria existente entre el trabajador en activo y el jubilado y, al igual que son regulares las rentas percibidas por éstos, la misma naturaleza debe atribuirse a las que perciben los prejubilados por tal concepto a diferencia de las indemnizaciones que pudieran corresponder por la pérdida del trabajo; y como rentas irregulares, aquellas que por sus características no se ajusten a un periodo impositivo, bien por tener carácter excepcional o esporádico o, que aun siendo regular o habitual, tengan un ciclo superior a un año.>> (..) <<En el supuesto que ahora examinamos, la cantidad abonada al recurrente por la entidad bancaria BBVA, no tienen el carácter de indemnización por la pérdida del puesto de trabajo, sino la de compensación indemnizatoria por el cese voluntario en el trabajo, excluido expresamente de las exenciones por indemnizaciones reconocidas en el referido artículo 7 de la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) cuando obedecen a convenio, pacto o contrato. Por el contrario, la referida cantidad vienen a suplir o completar las percibidas como salario y como tal sujeta al impuesto, al igual que las recibidas en situación de prejubilación o una vez jubilados, en cuanto que en todos los casos obedece la sujeción a una misma razón, a los rendimientos del trabajo.*

sentido tal y como señala la profesora ALMAGRO MARTÍN⁴⁹, con la reforma laboral llevada a cabo por el citado RD Ley 3/2012, se elimina el llamado “despido exprés”, es decir, el reconocimiento por parte del empresario de la improcedencia del despido ofreciendo al trabajador la correspondiente indemnización, ya fuera abonándosela directamente o depositándola en el juzgado; indemnización que quedaría exenta del IRPF siempre que se ajustara a los límites previstos para el despido improcedente. Tras la citada reforma, los acuerdos privados de despido a los que pudieran llegar las partes, aceptando ambas –empresario y trabajador- la improcedencia del mismo sin acudir a la conciliación administrativa, generarán indemnizaciones sujetas y gravadas por el IRPF. Se vuelve así a la situación anterior a 2002, cuando para que aquellas quedaran exentas se requería un acto de conciliación de los servicios de mediación y arbitraje o el correspondiente procedimiento judicial que previamente reconociera la improcedencia del despido. Resulta evidente, según la profesora ALMAGRO MARTÍN, que esta medida determinará un incremento de la litigiosidad en materia laboral, cuando uno de los objetivos de la reforma a la que nos referimos era justamente la reducción de aquella.⁵⁰

Debemos hacer referencia también en este punto a la existencia del régimen transitorio previsto para aquellas indemnizaciones por despidos producidos entre el 12 de febrero de 2012 y el 8 de julio de 2012 (Disp. Transitoria 22ª LIRPF)⁵¹. En virtud de dicho régimen, las indemnizaciones por despidos producidos entre las citadas fechas estarían exentas en la cuantía que no excediera de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconociera

⁴⁹ ALMAGRO MARTÍN, C. Presente y futuro el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido.. CEF nº 380 .2014. Páginas E1-E38.

⁵⁰ ORTEGA PRIETO, E.: “La fiscalidad después de la reforma laboral de las indemnizaciones por despidos, ceses y extinciones contractuales. ¿es necesaria la previa conciliación administrativa o judicial para que estén exentas del IRPF?”. *Diario La Ley*, núm 7918, 2012 www.laley.es.

⁵¹ Disposición Transitoria vigésima segunda. (incorporada con efectos 12/2/2012 por la disp. final 11ª Ley 3/2012, de 6 de julio).

en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación, y no se tratara de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas. Hasta esa fecha y a efectos de evitar la necesidad de entablar litigio para conseguir la exención, también se consideraban exentas las indemnizaciones pactadas con anterioridad al acto de conciliación (desde 14 febrero 2002) hasta el límite de la indemnización por despido improcedente. Cabe señalar que la Dirección General de Tributos en este sentido, calificó de improcedente la exención de la indemnización pactada con anterioridad al acto de conciliación, tras la Ley 3/2012 de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, manteniendo sin embargo, la exención para los despidos producidos desde el 12 de febrero de 2012 al 7 de julio de 2012.⁵²

También en este punto consideramos interesante hablar de la exención de las indemnizaciones del personal de alta dirección. En su Consulta Vinculante de 23 de junio de 2015, la DGT entendió que en los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial del personal de alta dirección al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (Recurso núm. 4174/1994. Fundamentos de derecho tercero y cuarto), al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones del personal de alta dirección, las indemnizaciones que se puedan satisfacer por despido o cese están plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

En este caso, debemos añadir que, a nuestro parecer, esto no debería ser así ya que claramente el art 11 del RD 1382/1985, de 1 de agosto, prevé que un contrato de alta dirección puede extinguirse por desistimiento del empresario, tras el correspondiente preaviso, en cuyo caso el alto directivo tendrá derecho, a falta de pacto, a una indemnización de 7 días por año de servicio con el límite de 6 mensualidades; y si se trata de un despido improcedente a una indemnización de 20 días por año con el límite de 12 mensualidades. Consideramos estas cantidades como mínimas y obligatorias,

⁵² Consulta Vinculante de la DGT nº V2144/12 de 5 de noviembre (JT 2012/1299).

debiendo estar exentas de tributación. Siguiendo el mismo criterio que en el régimen común.

3.4 Integración en la base imponible

Partiendo de la idea de que las indemnizaciones por extinción de la relación laboral son rendimientos de trabajo, podríamos preguntarnos si tendrían también la consideración de renta irregular.

Siguiendo al prof. VARONA ALABERN, *“...las rentas irregulares siempre han generado interesantes controversias en el IRPF, lo cual no debe extrañar tratándose de un impuesto progresivo cuyo tipo de gravamen aumenta conforme lo hace su base imponible. Como lo que caracteriza a este clase de rentas es su generación plurianual y su falta de regularidad, al obtenerse e un solo cobro elevan el tipo medio de gravamen en perjuicio de sus perceptores, que se encuentran injustamente en una situación más gravosa respecto de quienes hubieran obtenido idénticas cantidades de forma continuada, ejercicio tras ejercicio. Para paliar este injusto efecto se han arbitrado diferentes soluciones. Quizás la más típica se la que consiste dividir el rendimiento obtenido por el número de años que ha tardado en generarse, de tal modo que solo el cociente formaría parte de la base imponible computable para calcular el tipo medio de gravamen; una vez hallado éste, se aplicaría también al resto de aquel rendimiento y la cantidad resultante se añadiría a la cuota tributaria. En líneas generales, este fue el mecanismo utilizado por las leyes reguladoras del IRPF de 1978 y 1991. En 1998 se modificó esta forma de proceder y se optó por una solución más sencilla, que consistía en una reducción a tanto alzado del rendimiento irregular, primero fue del 30 por 100 y luego del 40 por 100⁵³. En este punto aclaramos que con las novedades introducidas por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, esta reducción volvió a ser del 30%.*

⁵³ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. “Los rendimientos irregulares derivados de las profesiones liberales en el IRPF. http://www.lwgaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_general/los-rendimientos-irregulares-derivados-de-las-profesiones-liberales-en-el-IRPF. 17 octubre de 2008.

Se ha venido sostenido por la doctrina que las indemnizaciones por despido o cese sujetas y no exentas del IRPF pueden beneficiarse del régimen establecido para las rentas calificadas como irregulares por la LIRPF, en la medida en que dichos rendimientos se hayan generado en un periodo superior a dos años (a estos efectos, la Ley equipara por primera vez el periodo de generación con el número de años de servicio) o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.⁵⁴

El art. 12.1 f) de RIRPF establece que se considerarán rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los que ahí se mencionan y, en concreto, (letra f)), las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral. En este caso la reducción prevista en el art. 18.2 de la Ley del Impuesto, únicamente será de aplicación cuando se imputen en un único periodo impositivo. Siendo en el apartado 2 de dicho artículo 12⁵⁵ donde se expone que tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Nos encontramos ante una importante novedad⁵⁶ de manera que, con efectos de 1 de enero de 2015 no es de aplicación esta reducción sobre los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años, si en el

⁵⁴ Revista Spanish Tax alert. Área de fiscal de Gómez-Acebo & Pombo. Diciembre 2014.

⁵⁵ Redacción dada por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

⁵⁶ En el RD 633/2015 de 10 de julio, en el cual se establecen los requisitos para poder aplicar la reducción del 30% a las indemnizaciones por despido cuando se perciben de forma fraccionada, así como una nueva deducción en conceptos de gastos generales a que se refiere el art. 19.2 f) de la Ley del impuesto.

plazo de los cinco ejercicios anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado esta reducción⁵⁷. La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo⁵⁸ cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros. Si el rendimiento fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, no se aplicaría reducción ninguna.

Veamos unos ejemplos que nos ayuden a entender esta regulación⁵⁹.

Concepto	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4
Indemnización	400.000,00 €	650.000,00 €	900.000,00 €	1.200.000,00 €
Parte no Exenta (1)	220.000,00 €	470.000,00 €	720.000,00 €	1.020.000,00 €
Reducción 30%	66.000,00 €	90.000,00 € (2)	84.000,00 € (3)	- € (4)
Parte que tributa	154.000,00 €	380.000,00 €	636.000,00 €	1.020.000,00 €

(1): importe de la indemnización menos 180.000 euros, ya que esta cantidad no tributa en ningún caso.

(2): la reducción solo se aplica sobre 300.000 euros.

(3) La reducción se aplica sobre el resultado de la siguiente fórmula:
 $300.000 - (720.000 - 700.000)$.

(4) No se aplica reducción.

⁵⁷ Hasta el 31 de diciembre 2014, se exigía para poder aplicar la reducción que no se hubieran obtenido de forma periódica o recurrente.

⁵⁸ A estos efectos aclaramos que la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo.

⁵⁹ Ejemplo expuesto en el blog laboral de Lefebvre. <http://bloglaboral.es/esa-indemnizacion-tributa/>.

En este punto creemos interesante analizar dos supuestos: en primer lugar los rendimientos con generación superior a dos años y, en segundo, los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

3.4.1 Rendimientos con generación superior a dos años.

Basándonos en lo dispuesto en el art. 18.2 de LIRPF en su redacción dada por el art. 1.10 de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, podemos afirmar que estos rendimientos tendrán una reducción del 30 % si cumplen determinadas condiciones.

Estas condiciones serían en primer lugar, que el periodo de generación sea superior a dos años, y en segundo lugar que en el plazo de los cinco ejercicios anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado esta reducción; en este sentido, se considera que se obtienen de forma periódica o recurrente los incentivos obtenidos por directivos de una compañía consistente en el abono de una gratificación económica equivalente a una cuota de participación en los resultados de la empresa, conforme a un calendario fijado⁶⁰, o también en el caso de cantidades abonadas a un alto directivo en concepto de incentivos por la consecución de determinados objetivos.⁶¹

Es necesario que transcurran dos años desde el nacimiento del derecho hasta su materialización, con independencia de que el pagador tome una referencia temporal para el cálculo de la retribución. No se consideran irregulares los rendimientos derivados de un plan de retribución específico creado con el objetivo de fidelizar la permanencia en la empresa de los trabajadores, dado el carácter periódico o recurrente de dichas retribuciones⁶². Si, en cambio si los empleados de una empresa perciben un incentivo de

⁶⁰ Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V0928-11 de 7 de abril.

⁶¹ Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V2319-13 de 12 de julio.

⁶² Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V3155-13 de 24 de octubre.

fidelización a partir del cuarto año de vigencia del contrato, toda vez que dicha retribución no se satisface de forma fraccionada y siempre que no se pueda apreciar periodicidad o recurrencia.⁶³

En el supuesto de extinción de la relación laboral, debemos distinguir entre dos situaciones diferentes, por una lado el exceso sobre la cantidad exenta en caso de indemnización por despido (o la totalidad de éste si se trata de un alto directivo) y por otro, las resoluciones de mutuo acuerdo.

Respecto a las primeras, el periodo de generación de estos rendimientos irregulares, será la duración de la relación laboral previa extinguida. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo⁶⁴ respecto del exceso de indemnización por despido no exenta y que proviene de los acuerdos llegados entre el empleador y el empleado en el contrato de trabajo referido al reconocimiento de una antigüedad y cuya sentencia considera que la reducción de la base imponible es improcedente debido a que la indemnización no fue generada por el servicio prestado durante el tiempo de vigencia del contrato, sino de un reconocimiento asumido en la firma del contrato de trabajo. En este mismo sentido se ha pronunciado también la Dirección General de Tributos⁶⁵ en cuya consulta vinculante referida se dice que *a efectos del cálculo de la exención, sólo se tendrá en cuenta el número de años de servicios prestados por el consultante en la empresa en la que se produce el despido y no la antigüedad de más de 20 años que le ha sido reconocida en virtud de pacto o contrato.*

En cuanto a las resoluciones de mutuo acuerdo a partir de las cuales pueden surgir derechos nuevos que tienen su origen en dicho acuerdo, podrían ser calificados de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular (si se imputan a un único periodo impositivo), pero a efectos del periodo de generación, no se entienden generados durante la relación laboral. Es por

⁶³ Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V3005-13 de 9 de octubre.

⁶⁴ Sentencia Tribunal Supremo Sala de lo contencioso. STS 5630/2012. Fecha 19/07/2012. Recurso nº 2324/2010.

⁶⁵ Dirección General de Tributos Consulta Vinculante V0161-11 de 31 enero.

ejemplo el supuesto en que resulta de aplicación el convenio colectivo⁶⁶ el que establece una indemnización para los trabajadores que se jubilen con más de diez años de servicio, en cuyo caso, a pesar de estar fuera del ámbito de la exención, dicha cantidad se califica de renta irregular dada *la consideración de la existencia de un período de generación superior a dos años durante el cual se haya ido generando el derecho a su percepción. Para ello, el criterio que viene manteniendo este Centro exige la vinculación de la propia indemnización con una antigüedad en la empresa (como mínimo) por ese período y que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido (la indemnización) supere también el período de dos años exigido por la normativa del Impuesto. Cumpliéndose esa doble condición se entiende que el período de generación del rendimiento es superior a dos años, y por tanto resulta aplicable la reducción del 40 por 100, siempre y cuando no se trate de retribuciones que se obtengan de forma periódica o recurrente*⁶⁷.

3.4.2 Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El art. 12 del RIRPF de 2007 ha determinado, con carácter exclusivo, los rendimientos de trabajo que pueden considerarse obtenidos de forma notoriamente irregular a los que se refiere el art 18.2 LIRPF y por lo tanto, aplicarles una reducción del 30%. Dicho carácter exclusivo deriva de la dicción de la ley, que no define dichos rendimientos, sino que se remite a la calificación reglamentaria, y se ha confirmado en la doctrina de la Dirección General de Tributos, que no ha admitido la reducción por este concepto a ninguna fuente de renta distinta de las enumeradas en el listado. Entre otros, estos rendimientos serían las indemnizaciones por traslado, prestaciones por fallecimiento, y gastos de sepelio o entierro, y cantidades satisfechas por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

⁶⁶ Convenio colectivo del Sector Comercio de las Islas Baleares.

⁶⁷ Dirección General de Tributos Consulta Vinculante V2414-13 de 18 de julio.

Respecto a las indemnizaciones por traslado, diremos que tal y como se describe en la redacción dada por el art.9.B.2 del RIRPF 2007, estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres. Sin embargo, en el caso de la empresa que satisface a los empleados una cantidad mensual durante 24 meses por el traslado forzoso a otro centro de trabajo, la Dirección General De Tributos considera la calificación como rendimientos irregulares improcedente por el hecho de imputarse en varios periodos impositivos⁶⁸. En el mismo sentido, en el caso de empleados de una entidad bancaria que perciben una compensación mensual económica con motivo del traslado de centro de trabajo.⁶⁹

⁶⁸ DGT Consulta Vinculante V3466-13 de 27 de noviembre.

⁶⁹ DGT Consulta Vinculante V3405-13 de 21 de noviembre.

4 CONCLUSIONES

En nuestro ordenamiento jurídico, se reconoce a los trabajadores el derecho a recibir una indemnización en el caso de extinción de la relación laboral. No todas las extinciones generan un derecho a indemnización, pese a tener ésta, una naturaleza reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, la cual sucede en absolutamente todas las extinciones laborales. Así nos encontramos con que solo generan derecho a recibir indemnización, los despidos improcedentes, colectivos y objetivos, voluntad del trabajador en determinados supuestos, muerte, jubilación del empresario y extinción de la personalidad jurídica y finalización de la relación laboral temporal. Entre estos últimos, destacamos una importante novedad producida en septiembre de 2016, publicada por el Tribunal de Justicia Europeo en el que se dice que los contratos temporales de interinidad deben de tener derecho a indemnización a su término. Como hemos señalado con anterioridad coincidimos de pleno con esta sentencia ya que no encontramos diferencias de base entre, por ejemplo un contrato por obra o servicio donde no se conoce a ciencia cierta la duración exacta del mismo y un contrato para sustituir una Incapacidad temporal, si creemos sin embargo, que la indemnización propuesta por el Tribunal de Justicia Europeo es excesiva en tanto en cuanto, frenará en alguna medida la firma de este tipo de contrato por parte de las empresas, dada la elevada indemnización propuesta: 20 días por año trabajado. Creemos más justo que la indemnización de este tipo de contrato temporal sea la misma que la del resto de contratos temporales a su término, esto es: 12 días por año.

Una vez extinguida la relación laboral y recibida la indemnización, nos preguntamos cuál será su régimen de tributación dentro de nuestra renta. Pues bien, debemos concluir que ésta tiene la consideración de renta de trabajo, toda vez que deriva del trabajo prestado por el contribuyente e intenta paliar los salarios dejados de percibir. El legislador, sin embargo, ha querido favorecer a sus perceptores con la exención de la indemnización en su cantidad obligatoria, lo cual es un alivio fiscal para los trabajadores que llegan al desempleo tras la pérdida del trabajo. No obstante, el legislador ha fijado en una de sus últimas

reformas un límite máximo a la exención, fijándolo en 180.000 euros. Esto último nos parece una medida recaudatoria que va contra el mismo objeto de la indemnización que no es otro que paliar la falta de ingresos a la que se va a enfrentar el contribuyente que ha perdido su trabajo.

Para que la exención fiscal de la indemnización sea efectiva, se exige una efectiva desvinculación del trabajador con la empresa que lo despidió, presumiendo que no existe, en el caso de volver a trabajar en la misma empresa (o en otra vinculada con la primera), dentro de los tres años siguientes a la extinción de la relación laboral. Aunque esto último admite prueba en contrario, nos parece abusivo el plazo de tiempo de tres años ya que hoy en día, dado las fusiones y adquisiciones que se producen entre, por ejemplo, entidades bancarias, un trabajador pudiera encontrarse en la situación de tener que tributar por una indemnización recibida dos años atrás porque la empresa para la que actualmente trabaja se ha fusionado con la empresa de la que fue despedido. Propondríamos en este caso, la disminución del tiempo exigido de 3 a 2 años.

Igualmente debemos aclarar que para que la exención de la indemnización se produzca, es necesaria la conciliación o resolución judicial. Esta medida introducida por la reforma laboral llevada a cabo por el RD Ley 3/2012, consideramos que ha determinado un incremento de la litigiosidad en materia laboral a diferencia de lo que existía antes; el denominado “despido expres”, en la que el empresario reconocía la improcedencia del despido en la misma carta, quedando exenta de pleno derecho la indemnización obligatoria ofrecida al trabajador.

Una vez aclarado que las indemnizaciones por despido o cese en su cuantía obligatoria están exentas de tributación hasta el límite de 180.000 €, nos cabe preguntarnos que sucede con aquellas indemnizaciones sujetas y no exentas del IRPF. Pues bien, se ha venido sostenido por la doctrina, que pueden beneficiarse de la reducción del 30% (novedad introducida por la Ley 26/2014 de 27 de diciembre, antes era el 40%, lo cual incide en la voluntad recaudatoria del legislador) establecida para las rentas calificadas como

irregulares por la LIRPF, en la medida en que dichos rendimientos se hayan generado en un periodo superior a dos años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

5 BIBLIOGRAFIA

- ABANTE ASESORES. Revista Asesoramiento & Financial Planning – Fiscalidad. Octubre 2010.
- ALMAGRO MARTÍN, C. *“Presente y futuro del tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido”*. Revista de contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros nº380. Noviembre 2014.
- ALVAREZ GIMENO, R. *La extinción causal por voluntad del trabajador*. Editorial Comares. 2012. (Colección trabajo y Seguridad Social, dirigida por José Luis Monereo Pérez). Pag. 52 y pag. 76 y 77.
- BADAS CEREZO, J. Y MARCO SAN JUAN, J.A. *Renta y Patrimonio 2015*. Lex Nova. Thomson Reuters.
- BENITO NOTARIO, J.M. *Despidos individuales y colectivos*. CISS Monografías laborales.
- Diccionario de Economía y Finanzas. 13ª edición. Alianza Editorial. 2006.
- GALAPERO FLORES, R. *Las rentas del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Estudio Jurídico Tributario. Editorial Dykinson, S.L. Madrid. 2015.
- Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español. www.minhap.gob.es.
- Informe de Reforma Fiscal de Asociación Española de Asesores Fiscales.
- JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA. Aranzadi Editorial. Tomo I. Sentencias 1-618. Pamplona 1997.
- Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF 2015.
- MONTOYA MELGAR, A. *Enciclopedia laboral básica*. Civitas. 2009.

- ORTEGA PRIETO, E.: *“La fiscalidad después de la reforma laboral de las indemnizaciones por despidos, ceses y extinciones contractuales. ¿es necesaria la previa conciliación administrativa o judicial para que estén exentas del IRPF?”*. Diario La Ley, núm 7918, 2012 www.laley.es.
- PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario*. Parte General. Decimosexta edición. Año 1991. Tratados y manuales. Thomson Civitas.
- Revista Spanish Tax alert. Área de fiscal de Gómez-Acebo & Pombo. Diciembre 2014.
- ROSENBERG, J.M. *Diccionario de administración y finanzas*. Biblioteca Master Centrum. 1989
- SEMPERE NAVARRO, A.V Y SAN MARTÍN MAZZUCONNI, C. *La indemnización por daños y perjuicios en el contrato de trabajo*. Aranzadi. 2003.
- VARONA ALABERN, J.E. “Los Rendimientos Irregulares derivados de las profesiones liberales en el IRPF. http://www.lwgaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_general/los-rendimientos-irregulares-derivados-de-las-profesiones-liberales-en-el-IRPF. 17 octubre 2008
- www.civicabogados.com/altos-directivos-especialidades-y-extincion-de-la-relacion-laboral-de-alta-direccion/. Publicado el 12 junio 2015.

6 REFERENCIA NORMATIVA

- Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo, para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres.
- Ley 14/1994 de 1 de junio, por la que se regulan las Empresas de Trabajo Temporal.
- Ley 58/2003 de 17 de diciembre Ley General Tributaria.
- Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 43/2006 de 29 de diciembre para la Mejora del Crecimiento y del Empleo.
- Ley 44/2007 de 13 de diciembre, para la Regulación del Régimen de las Empresas de Inserción.
- Ley 36/2011, de 10 de octubre, Reguladora de la Jurisdicción Social.
- Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral.
- 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.
- Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
- Real Decreto Legislativo 1/1995 de 24 de Marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Real Decreto Legislativo 2/1995 de 7 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral.

- Real Decreto Ley 20/2012 de 13 de julio de Medidas para Garantizar la Estabilidad Presupuestaria y de Fomento de la Competitividad.
- Real Decreto 924/1982 de 17 de abril, sobre Reclamaciones al Estado por Salario de tramitación en Juicios por Despidos.
- RD 1382/1985 de 1 de agosto por el que se Regula la Relación Laboral de Carácter Especial del Personal de Alta Dirección.
- RD 439/2007 de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004 de 20 de febrero.
- RD 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.