

Spanish Tax Alert

Indemnizaciones por extinción de contratos de alta dirección: ¿cambios en su fiscalidad?

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Consideraciones generales

El pasado viernes, 26 de junio, aparecía en diversos medios de comunicación una noticia en la que se daba cuenta de un cambio en la fiscalidad aplicable a las indemnizaciones por despido percibidas por el personal de alta dirección de las empresas. En ella se anunciaba la aplicación a aquéllas de la exención prevista en el artículo 7e de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, conclusión deducida de un «cambio de doctrina» que supuestamente se deriva de una reciente consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT). Pues bien, atendiendo efectivamente a las últimas manifestaciones al respecto de dicho organismo, consideramos que dichas afirmaciones deben matizarse.

Con la intención de exponer el estado actual de la situación, efectuaremos un breve repaso por los principales hitos doctrinales y jurisprudenciales que han incidido de manera especial sobre esta problemática que, como es sabido, tiene su punto de partida en la «colisión» entre dos preceptos, uno tributario y otro de índole laboral. En ese sentido, el artículo 7e, primer párrafo, de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas señala que están exentas 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». Por su parte, el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, hace referencia a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso el alto directivo «tendrá derecho» a una indemnización que, «a falta de pacto», será equivalente a siete días de salario por año de servicio con el límite de seis mensualidades, cantidad que en el apartado 2 del citado precepto se eleva en los casos de despido disciplinario, pues para este supuesto se fijan en veinte los días de salario que habrán de computarse en defecto de pacto.

2. Pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales existentes al respecto

a) *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995*

En esta sentencia el Tribunal Supremo se manifestó claramente sobre la cuestión, señalando que, toda vez que las indemnizaciones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 no tienen carácter obligatorio, ya que se aplicarán en defecto de pacto entre las partes, dicha norma no establece límite cuantitativo alguno, ni mínimo ni máximo, «de carácter

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

obligatorio» respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, por lo que dichas cantidades «quedan sujetas al impuesto». Así pues, no podía defenderse su no sujeción al amparo de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de 1978 ni, posteriormente, con la misma ley de 1991, su exención.

b) *Doctrina de la Dirección General de Tributos posterior a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995*

La postura jurisprudencial que acabamos de exponer fue seguida posteriormente por la Dirección General de Tributos, que se hizo eco expresamente de aquélla. En ese sentido, dicha Dirección General, en contestación a la consulta V 3472-13, en línea con otras anteriores, señaló expresamente que «en los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (BOE de 12 de agosto), este centro directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que *al no existir ningún límite fijado con carácter obligatorio* por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta».

c) *Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril del 2014*

En esta resolución jurisprudencial el Tribunal Supremo introduce un matiz relevante a cuanto se había señalado hasta entonces. En ese sentido entiende el tribunal que, ya que a tenor del aludido real decreto el alto directivo «tendrá derecho» a una indemnización en los supuestos previstos en su artículo 11, las partes podrán modular dicha cantidad en virtud de pacto e incluso cuantificarla por debajo de las cantidades que, en defecto de acuerdo, se prevén en los apartados 1 y 2 del citado precepto, pero no podrán eliminar completamente el derecho a una indemnización.

Ahora bien, el reconocimiento de que tal derecho deba traducirse en una indemnización, por mínima que ésta sea, no implica,

a nuestro juicio y según ha manifestado ya un sector doctrinal, que lo anterior deba traducirse en un cambio en la tributación de esas cantidades a efectos del impuesto de la renta de las personas físicas, ya que sigue sin existir en la normativa laboral, a la que expresamente se remite la tributaria, una cuantía obligatoria para las indemnizaciones que se abonen a los directivos.

d) *Doctrina de la Dirección General de Tributos posterior a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril del 2014*

Nuevamente, tras la citada sentencia del Tribunal Supremo, y en línea con lo que hemos apuntado, la Dirección General de Tributos volvió a manifestarse —por ejemplo, en la CV 1424-14, de 29 de mayo— exactamente en los mismos términos en los que lo había hecho anteriormente, aludiendo al pleno sometimiento de las indemnizaciones percibidas por los directivos al impuesto de la renta de las personas físicas como rentas del trabajo no exentas, toda vez que el Real Decreto 1382/1985 no prevé, a esos efectos, ninguna cuantía obligatoria.

Ha sido muy recientemente, en una aclaración de la Dirección General de Tributos fechada el pasado 26 de mayo y realizada a la consulta V 3472-13, anteriormente citada, cuando el centro directivo parece haberse hecho eco del matiz que a su doctrina anterior sobre esta cuestión incorporó la aludida Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril del 2014, aun sin mencionarla expresamente. Esto es, la Dirección General de Tributos señala en concreto en esta aclaración que «aun cuando, en el caso consultado se manifiesta que la totalidad del importe reconocido como indemnización por despido (calificado de improcedente) se ha satisfecho en concepto de extinción de la relación laboral común, el hecho de que en el contrato, según se manifiesta, no se pactara una indemnización para este supuesto, no implica entender que la totalidad de la indemnización se ha satisfecho por extinción de la relación laboral común dado que la citada norma —el Real Decreto 1382/85— prevé, con carácter subsidiario, una cuantía indemnizatoria de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce meses».

Donde sí se menciona expresamente la aludida sentencia es en la respuesta que la Dirección General de Tributos ha dado en la consulta V 1965-15, de 23 de junio del 2015, donde, como seguidamente expondremos, el centro directivo vuelve a insistir en la inaplicación del artículo 7e de la citada ley respecto de las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección.

3. Posibles interpretaciones de la última doctrina de la Dirección General de Tributos

Tal y como hemos apuntado, del tenor literal de la aludida aclaración realizada por la Dirección General de Tributos a la contestación V 3472-13, parece haberse vislumbrado por parte de algunos sectores un cambio en la fiscalidad de las indemnizaciones percibidas por los directivos, pretendiendo reconducirlas al terreno de la exención del citado artículo 7e e incluso aludiendo a la posibilidad de que se abra la puerta a la solicitud de posibles devoluciones de ingresos indebidos o regularizaciones de indemnizaciones pasadas y no prescritas.

No obstante, consideramos que las afirmaciones anteriores deben matizarse en virtud de las siguientes consideraciones:

- La aludida aclaración de la Dirección General de Tributos la efectúa a una consulta en la que expresamente se señala que en los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, no existe ningún límite fijado con carácter obligatorio en la normativa laboral, de forma que dichos rendimientos del trabajo están sujetos al impuesto de la renta de las personas físicas y no exentos de él.
- La aclaración de la Dirección General de Tributos iba orientada a dilucidar si, sobre los rendimientos del trabajo que pudieran obtenerse por la extinción de la relación laboral especial de alta dirección, cabía aplicar la reducción del 40 % que preveía el artículo 18 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas aplicable al caso, con lo que también desde esta perspectiva se reconocía su sujeción al impuesto.
- La Dirección General de Tributos acaba señalando, en su aclaración, que aun cuando se manifieste que la totalidad de la indemnización se ha satisfecho en concepto de extinción de la relación laboral común (con derecho a exención), ello no implica desconocer que existe, a tenor del Real Decreto 1382/85, con carácter subsidiario, una cuantía indemnizatoria fijada para el caso de que no exista pacto en relación con las cantidades que habrá de percibir el personal de alta dirección.
- Ahora bien, en ningún momento la Dirección General de Tributos señala que, a esos efectos, dichas cantidades establecidas «subsidiariamente» hayan de equipararse a cuantías fijadas «obligatoriamente» en la normativa laboral y que por tanto, proceda respecto de ellas aplicar la exención del citado artículo 7e. Así las cosas, podría entenderse que la Dirección General de Tributos se ha hecho eco aquí del matiz introducido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de abril del 2014, a la que en ningún momento menciona en la citada aclaración y de la cual, recordemos, no se dedujo un cambio en la fiscalidad de las discutidas rentas.
- A mayor abundamiento, donde sí se alude a la citada sentencia del Tribunal Supremo es en la consulta V 1965-15, de 23 de junio, en la que el centro directivo es muy claro al respecto, señalando que «la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia —“siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades”—, *sigue sin tener carácter obligatorio y desde esta perspectiva cabe entender que sigue manteniendo su vigencia el criterio que al respecto viene manteniendo este centro*».
- Así pues, no parece haber lugar, en tanto no se manifieste expresa y claramente la Dirección General de Tributos en sentido contrario, a predicar un cambio en la fiscalidad de las indemnizaciones por despido percibidas por el personal de alta dirección.

Para más información consulte nuestra web www.gomezacebo-pombo.com, o dirijase al siguiente e-mail de contacto: info@gomezacebo-pombo.com.

Barcelona | Bilbao | Madrid | Valencia | Vigo | Bruselas | Lisboa | Londres | Nueva York