

De nuevo sobre la fiscalidad de las indemnizaciones derivadas de la extinción de los contratos de alta dirección

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La Audiencia Nacional ha vuelto a manifestarse sobre la fiscalidad que, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ha de otorgarse a las indemnizaciones por despido percibidas por el personal de alta dirección de las empresas, tema que en este caso ha resuelto según la interpretación que sobre la cuestión realizó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de abril del 2014.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 8 de marzo del 2017 (rec. n.º 242/2015) ha vuelto a pronunciarse sobre el tratamiento fiscal que ha de otorgarse a las indemnizaciones por despido percibidas por el personal de alta dirección de las empresas, aspecto este controvertido que, en los últimos años, ha motivado diferentes pronunciamientos, tanto judiciales como administrativos.

La problemática que subyace en torno a esta cuestión arranca de la «colisión» entre dos preceptos, uno tributario y otro de índole laboral. En ese sentido, el artículo 7e, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que están exentas «[l]as 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

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

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.

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, fijando en veinte los días de salario que habrán de computarse en defecto de pacto para ese supuesto.

Una interpretación conjunta de dichos preceptos condujo en un primer momento al Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de diciembre de 1995 (rec. n.º 4174/1994), a señalar 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 aplican en defecto de pacto entre las partes, dicha norma no establece límite cuantitativo alguno ni mínimo ni máximo «de carácter obligatorio» respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, por lo que dichas cantidades «quedan sujetas al impuesto», no pudiendo defenderse su no sujeción. A su vez, esta doctrina fue aceptada y seguida por la Dirección General de Tributos, que en consultas como en la V3472-13, de 27 de noviembre del 2013, concluyó en términos similares, 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».

Pues bien, el Tribunal Supremo emitió posteriormente un fallo con el que vino a marcar un punto de inflexión en la interpretación de esta cuestión, extremo que, sin embargo, no se tradujo en cambio alguno respecto de la posición mantenida por la Administración. Nos referimos concretamente a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril del 2014, dictada en casación para la unificación de doctrina (rec. n.º 1197/2013), en la que se introduce un matiz relevante a cuanto se había señalado hasta entonces. Se apunta así 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.

Este fallo, a tenor de lo señalado por la Audiencia Nacional en la sentencia que ahora nos ocupa, obliga a reinterpretar la cuestión. En ese sentido, este tribunal considera que de la citada sentencia del Tribunal Supremo «se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese».

Así pues, al menos hasta ese límite de siete días de salario por año trabajado y con el tope de seis mensualidades, la indemnización por cese del contrato de trabajo de alta dirección estaría exenta de tributación, a juicio de la Audiencia Nacional.

De acuerdo con dicha conclusión, parece que, respecto de ejercicios no prescritos, los afectados por la situación descrita estarían en situación de solicitar la devolución de ingresos indebidos en relación con las cantidades pagadas en exceso.

No obstante, debe advertirse que la referida postura de la Audiencia Nacional, fundamentada básicamente en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril del 2014, todavía no ha sido secundada por la Dirección General de Tributos. En ese sentido, en la consulta V1965-15, de 23 de junio del 2015, el centro directivo, interpretando expresamente la aludida sentencia del Tribunal Supremo, apunta que dicho fallo «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”—», que, a su juicio, «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, la Dirección General de Tributos vuelve a insistir en la inaplicación del artículo 7e de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección, dejándolas íntegramente, por tanto, al margen de la consideración de rentas exentas.

Por ese motivo, y en tanto la Administración no modifique su criterio, la inseguridad jurídica sigue estando presente en este controvertido tema, lo que permite aventurar que no será pacífica la resolución de las eventuales solicitudes de devolución de ingresos indebidos que pudieran presentarse al amparo de la comentada sentencia de la Audiencia Nacional.