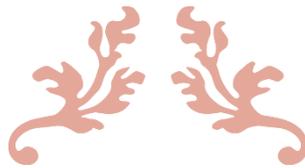


Grado en: **DERECHO.**

Facultad de Derecho - Universidad de La Laguna

Curso 2019/2020.

Convocatoria: JULIO



TRATAMIENTO DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

(Treatment of compensation for dismissal in the Income Tax.)



Realizado por la alumna: **Ana Paula Tortt Pérez**

Tutorizada por el Profesor: **D. Alberto Génova Galván.**

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

RESUMEN:

Por regla general, el contribuyente ha de tributar de los rendimientos íntegros del trabajo realizados a lo largo del período impositivo según se vayan generando.

Sin embargo, cuando se obtiene una indemnización por despido, éstas estarán sujetas -ya que se realizó el hecho imponible-, pero exentas de tributación, tal como dispone la Ley del Impuesto. Esa exención está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos regulados por la Ley para que se pueda beneficiar el contribuyente que ha sido despedido, sin que tenga que tributar por la misma.

En cambio, cuando la cuantía indemnizatoria sea superior al límite estipulado por Ley como exenta, ese exceso sí ha de tributar, aplicándosele las reducciones legalmente establecidas, para esos rendimientos considerados irregulares.

ABSTRACT:

Usually, the taxpayer must pay taxes on the full income from work carried out throughout the tax period as they are generated.

However, when the taxpayer get a compensation for dismissal, will be subject to the tax -because the taxable event has already been carried out-, but these will be exempt from taxation, as provided by Law. This exemption is conditioned on the fulfillment of a series of requirements regulated by Law, so that the taxpayer who has been dismissed can benefit without having to pay for it.

On the other hand, when the compensation amount is higher than the limit stipulated by law as exempt, that excess must be taxed, applying the legally established reductions, for those returns considered irregular.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS:

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

RIRPF: Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ET: Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

AN: Audiencia Nacional.

SMAC: Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

LCT: Ley de Contrato de Trabajo.

ÍNDICE:

	Pág.
1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	4
2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL.....	9
3. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO LABORAL:	
3.1. EL DESPIDO:.....	12
3.1.1. DESPIDO DISCIPLINARIO.....	12
3.1.2. DESPIDO OBJETIVO.....	13
3.1.3. DESPIDO COLECTIVO.....	14
3.2. LAS INDEMNIZACIONES.....	14
3.3. ¿QUÉ SE TIENE EN CUENTA A LA HORA DE CALCULAR LA INDEMNIZACIÓN?.....	15
4. CONCEPTO DE EXENCIÓN.....	18
5. CONDICIONES A TENER EN CUENTA PARA QUE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO QUEDE EXENTA.....	20
5.1. CUANTÍA INFERIOR A LA ESTABLECIDA EN LA LEY.....	21
5.2. DESVINCULACIÓN REAL Y EFECTIVA CON LA EMPRESA.....	22
5.2.1. ¿CÓMO SE DECLARARÍA ESA RENTA?.....	23
5.3. INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO QUE HA SIDO PACTADO ¿QUEDA EXENTA?.....	24
6. TRIBUTACIÓN DE LA RENTA SUJETA Y NO EXENTA RESPECTO A LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO.....	27
7. CONCLUSIÓN.....	29
8. BIBLIOGRAFÍA.....	31

1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

El Impuesto, tal como lo definió el profesor Matías Cortés es «una obligación legal, de derecho público, pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por Ley, surgida por la realización de un hecho imponible por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa.»¹ En tanto que el artículo 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT- establece «Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.»²

El Impuesto, por consiguiente, está caracterizado por cómo está estructurado su hecho imponible, el cual consistirá en acciones que debe realizar el contribuyente para poner de manifiesto su capacidad económica.

El IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) -en adelante LIRPF-³, siendo desarrollada en sus diferentes ámbitos por el Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 31 de marzo de 2007) -en adelante RIRPF-⁴.

El Preámbulo de la Ley 35/2006, define al IRPF de la siguiente manera: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos «... al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» [...]”.

Respecto al objeto de este impuesto, lo constituye la renta del contribuyente, entendiéndose como tal la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas

¹ Cortés, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1970, 2ª ed., pág. 195.

² Artículo 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio

⁴ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

patrimoniales; así como aquellas imputaciones de renta que establezca la Ley (“*worldwide income*”).⁵

Como es sabido, se trata de un tributo directo, personal y subjetivo, es decir, grava una manifestación directa de la capacidad económica (la obtención de la renta) del contribuyente (artículos 1 y 2 LIRPF), pero en función de sus circunstancias personales y familiares. Serán considerados como contribuyentes por este impuesto:

- Aquellos que tengan su residencia habitual en territorio español.
- Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero pero por razones tasadas en el artículo 10 LIRPF.⁶

Entendiéndose que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando:

- El mismo permanezca en España, durante el año natural, más de 183 días.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Es decir:
 - Lugar donde radique la mayoría de sus inversiones o sus negocios.
 - Donde gestione o administre sus bienes.
 - Donde obtenga mayor parte de sus rentas.
 - Donde se tenga su vivienda habitual.
 - Donde trabaje.

Además de todo lo antes expuesto, se considerará que tiene su residencia en territorio español cuando resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad, que aún dependan de él. Es una presunción que

⁵ Fernández-Picazo Callejo, J. L., Monedero Ardilla, J. L., y Lobato Martín, A. L.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 27 y 28.

⁶ Artículo 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio: «1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión. b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos. c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero. d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.»

opera cuando no se pueda acreditar de ninguna otra forma que ha permanecido en España al menos 183 días.

Y además de todo lo anteriormente expuesto, se trata de un impuesto que, según estipula el artículo 3 LIRPF, está cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) y que se aplica a todo el territorio español, sin perjuicio de los Convenios y Tratados internacionales en los que España sea parte (artículo 4 LIRPF).

En otras palabras, las Comunidades pueden regular, así mismo, las tarifas del impuesto como también, crear deducciones respecto de su autonomía, así como lo referente al Mínimo personal y familiar. Sobre las Comunidades Autónomas, como es obvio, recae la Ley 35/2006 así como toda aquella normativa que sobre el territorio de esa comunidad se haya aprobado, esto es, solo aplicable a los hechos imposables realizados por los contribuyentes que residan allí.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Canarias, la normativa autonómica está regulada en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes dictadas por esta Comunidad en materia de Tributos cedidos.

Respecto de la gestión del Impuesto, correspondería a la Agencia Estatal de Administración Tributaria esa labor.

Como decíamos, el IRPF es un impuesto directo, personal y subjetivo:

- Se considera Impuesto directo porque la ley establece la obligación de pago a cargo de una persona en concreto, sin concederle a la misma el derecho a repercutir a otra persona diferente la cuota pagada.
- Se trata de un Impuesto personal porque en su hecho imponible incluye elementos que hacen referencia a una persona en concreto.
- Es subjetivo porque tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Esto es, no depende de que el sujeto haya realizado el hecho imponible, sino que, además, en su determinación se tienen en cuenta circunstancias personales que se dan en la vida de ese sujeto.

También se denomina como un tributo periódico, esto es, que su hecho imponible consiste en un hecho de realización progresiva (la obtención de la renta), llevando al legislador a fraccionar o delimitar ese hecho en períodos impositivos, a fin de que en cada período se produzca el nacimiento de la obligación tributaria principal. Se devenga, generalmente, el 31 de diciembre de cada año (artículo 12.2 LIRPF). Por ejemplo, todo lo que se obtenga o se entienda obtenido en el año 2019, conforme a los criterios de imputación temporal, se incluirán en la declaración de este ejercicio (año 2020).

Sin embargo, el período impositivo será menor en caso de fallecimiento del contribuyente, el cual durará desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento del mismo; es decir, el período impositivo acabará el día en que el contribuyente fallezca y se devengará el impuesto ese mismo día (artículo 13 LIRPF). El IRPF al ser un impuesto periódico, se entiende que el devengo se produce al finalizar el correspondiente período impositivo.

Según el profesor Falcón y Tella “El IRPF grava el saldo neto de los rendimientos, ganancias y pérdidas obtenidos durante un año natural por una persona física. En este tributo, existe un período impositivo y a él se atiende para determinar los elementos de cuantificación, en especial la base imponible.”⁷

Tal como estipula el artículo 6.1 de la Ley 35/2006, el hecho imponible del IRPF es la obtención de renta por parte del contribuyente.⁸ Pero, ¿qué se entiende por hecho imponible?

El fin máximo de la financiación del gasto público está en establecer, a determinados sujetos, el deber de aportar cantidades de dinero para participar en esa financiación, vinculándolos a la realización de ciertos supuestos de hecho estipulados en la ley, del que luego nacería la obligación tributaria principal. El artículo 20.1 LGT conceptúa al hecho imponible como «El presupuesto fijado en la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.»⁹ Por lo que el hecho imponible tendría los siguientes elementos:

⁷ Falcón y Tella, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*. Madrid, 2016, pág. 64.

⁸ Artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio.

⁹ Artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Descripción hipotética de un supuesto de hecho o situación.
- Elementos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho imponible.
- En cuanto al elemento temporal, momento por el cual el hecho imponible se tiene por realizado.
- Lugar donde se realizó el hecho imponible.
- Y, por último, la intensidad con que se ha realizado el mismo.

Por tanto, una vez realizado el hecho imponible del IRPF, que es la obtención de renta por el contribuyente, se produce el devengo (artículo 21.1 LGT « El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal»), y con ello nace la obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal es la relación jurídica que hay entre un ente público y el contribuyente, por el que éste último queda obligado, a satisfacer al primero, una prestación patrimonial pública, consistente en la entrega de una suma de dinero, como dijimos anteriormente, con la finalidad de contribuir, según su capacidad económica, a la financiación del gasto público. Por tanto, el IRPF es un presupuesto fundamental, tal como lo definía el preámbulo de la Ley 35/2006, para que sea cumplido el mandamiento constitucional del artículo 31.1 «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.» (*Principio de progresividad*).¹⁰

El legislador, sin embargo, no especifica qué entiende él por renta, es decir, no lo define, lo que hace es distinguir elementos de la misma regulados en el artículo 6.2 LIRPF, los cuales son:

- Los rendimientos del trabajo, derivados del trabajo personal dependiente.
- Los rendimientos del capital, mobiliario o inmobiliario.

¹⁰ Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978.

- Los rendimientos de actividades económicas, tanto rendimientos de actividades empresariales como profesionales.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Por ende, las rentas gravadas por el Impuesto incluyen tanto las dinerarias como las rentas en especie.

A todo esto, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vendría configurado por la obtención de alguno de estos componentes; si bien, lo que nos incumbe en nuestro estudio es, específicamente, la obtención de rendimientos del trabajo personal.

2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL.

Como punto central de este trabajo, debemos especificar qué se entiende por Rendimiento del Trabajo personal. Podemos encontrar la definición de los rendimientos íntegros del trabajo de dos maneras diferentes: una definición más genérica y una definición específica.

Respecto a la definición genérica, en el artículo 17.1 LIRPF establece que son «[...] todas las contraprestaciones, 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 rendimientos de actividades económicas [...]»¹¹

Pudiendo extraer de esta definición genérica que nos da el artículo 17.1 LIRPF las siguientes características:

- Están incluidas todas las contraprestaciones y utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.
- Estas contraprestaciones o utilidades han de derivar, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria. Las prestaciones por

¹¹ Artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio.

desempleo son supuestos en los que la retribución deriva indirectamente del trabajo personal.

- Estas rentas no pueden tener carácter de rendimientos de actividades económicas.

La LIRPF contiene, además, una definición específica de lo que son los rendimientos del trabajo, con una enumeración de rendimientos íntegros del trabajo que pueden sintetizarse en tres bloques:

- Contraprestaciones típicas del trabajo (encontrándose en ésta las prestaciones por desempleo -tema que hablaremos en adelante-)
- Prestaciones derivadas de sistemas de previsión social.
- Rendimientos del trabajo por definición legal.

Continúa este mismo artículo en su apartado 2º enumerando una serie de rendimientos que tienen consideración de rendimientos de trabajo. Concretamente:

- Los sueldos y salarios.
- Las prestaciones por desempleo
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación
- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, con ciertos límites.

Nuestro estudio, se centra concretamente en el análisis de las prestaciones por desempleo y como éstas se regulan dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¿Qué se entiende por prestaciones por desempleo? Se entiende por prestaciones por desempleo aquellas indemnizaciones que se generan cuando se extingue una relación laboral nacida de un contrato. Como es sabido, toda relación jurídico-contractual puede extinguirse, cesando así los efectos del respectivo contrato y, por lo tanto, teniendo como resultado que esa relación laboral nacida de dicho contrato, deje de existir.

El artículo 49.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante ET)¹²

¹² Artículo 49.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

dispone una serie de causas que pueden producir la extinción del contrato laboral, tratándose de un listado *numerus clausus*, puesto que sólo podrán ser esas las causas utilizadas para rescindir un contrato de trabajo. La rescisión del contrato puede ser llevada a cabo por la voluntad del empresario; por la voluntad del trabajador; porque haya acontecido un supuesto causal estipulado legalmente; o porque, tanto el empresario como el trabajador, así lo pactaron.

Respecto al supuesto en el que se rescinde “por la voluntad del empresario”, el Convenio 158 de la Organización Internacional del Trabajo en su artículo 4 dispone que «No se pondrá termino a la relación de trabajo de un trabajador a menos que exista para ello una causa justificada, relacionada con su capacidad o su conducta o basada en las necesidades de funcionamiento de la empresa, establecimiento o servicio.»,¹³ por tanto, según establece este artículo, no es suficiente la voluntad del empresario para rescindir el contrato, sino que se han de dar, como establece Ángel Blasco Pellicer (2019): «Causas relacionadas con la persona del trabajador: bien con su conducta (...), o bien con circunstancias objetivas que afectan a su capacidad profesional (...); o causas relacionadas con el funcionamiento de la empresa (...)».¹⁴

Como se especificó anteriormente, la indemnización por despido está considerada como rendimiento del trabajo, tal como estipula el artículo 17.1 LIRPF mencionado con anterioridad. Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone de determinadas situaciones en las que estas indemnizaciones estarían sujetas (puesto que se ha realizado el hecho imponible del impuesto, y, por tanto, se genera obligación tributaria), pero quedan, aun así, exentas de tributar.

En el artículo 7 LIRPF (en relación con el artículo 1 RIRPF)¹⁵ se encuentra una lista cerrada (*numerus clausus*) que, de forma expresa, menciona cada supuesto que queda

¹³ Artículo 4 del Instrumento de Ratificación del Convenio número 158 de la Organización Internacional del Trabajo sobre la terminación de la relación de trabajo por iniciativa del empleador.

¹⁴ Alfonso Mellado, C. L., García Ortega, J., Ballester Pastor, M. A., Goerlich Peset, J. M., Blasco Pellicer, A., Roqueta Buj, R., Camps Ruiz, L. M., Sala Franco, T., Cardona Rubert, M. B., y Viqueina Pérez, C.: *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, 7ª edición, pág. 464.

¹⁵ Artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: « El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los

exento de tributación; pero el que a nosotros interesa es el que encontramos en el apartado “e)” de ese mismo artículo, según el cual «Estarán exentas [...] e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador [...]»¹⁶

3. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO LABORAL.

3.1. EL DESPIDO.

Cuando hablamos de extinción del contrato por la voluntad unilateral del empresario, hablamos del despido. Éste es la modalidad procesal tipo, existiendo variaciones del mismo, como puede ser el despido objetivo o el despido colectivo.

3.1.1. DESPIDO DISCIPLINARIO.

El despido disciplinario se encuentra regulado en los artículos 49.1.k), 54 y 55 ET¹⁷, además de en los artículos 103 a 113 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social -en adelante LJS-.¹⁸

Se trata de un despido en el que juega un papel importante la voluntariedad del empresario para con el contrato que extingue, con base al incumplimiento o falta grave y culpable del trabajador. Así aparece estipulado en el artículo 54 apartado 1º ET, al especificar que «El contrato de trabajo podrá extinguirse por decisión del empresario, mediante despido basado en un incumplimiento grave y culpable del trabajador.» Sanción que debe estar solo vinculada al ámbito contractual y que viene intrínseco en el marco del poder disciplinario del empresario que le otorgan las leyes laborales; además de en el poder de organización y dirección empresarial.¹⁹

términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

¹⁶ Artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio.

¹⁷ Artículos 49, 54 y 55 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

¹⁸ Artículos 103 a 113 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social.

¹⁹ Alfonso Mellado, C. L., García Ortega, J., Ballester Pastor, M. A., Goerlich Peset, J. M., Blasco Pellicer, A., Roqueta Buj, R., Camps Ruiz, L. M., Sala Franco, T., Cardona Rubert, M. B., y Viqueina Pérez, C.: *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, 7ª edición, pp.: 464 y 465.

Las causas que se han de dar para que se pueda llevar a cabo este tipo de despido están tasadas en el artículo 54 apartado 2º ET: «Se considerarán incumplimientos contractuales:

- a. Las faltas repetidas e injustificadas de asistencia o puntualidad al trabajo.
- b. La indisciplina o desobediencia en el trabajo.
- c. Las ofensas verbales o físicas al empresario o a las personas que trabajan en la empresa o a los familiares que convivan con ellos.
- d. La transgresión de la buena fe contractual, así como el abuso de confianza en el desempeño del trabajo.
- e. La disminución continuada y voluntaria en el rendimiento de trabajo normal o pactado.
- f. La embriaguez habitual o toxicomanía si repercuten negativamente en el trabajo.
- g. El acoso por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual y el acoso sexual o por razón de sexo al empresario o a las personas que trabajan en la empresa.»²⁰

3.1.2. DESPIDO OBJETIVO.

El despido se considera objetivo cuando obedece a circunstancias sobrevenidas para la empresa que genera en la misma la necesidad de suprimir un puesto de trabajo o despedir a alguno de sus trabajadores.

El contrato podrá extinguirse, a tenor del artículo 52 ET:

- a. Por ineptitud del trabajador sobrevenida.
- b. Por falta de adaptación del trabajador a las modificaciones técnicas operadas en su puesto de trabajo.
- c. Por causas Económicas, Técnicas, Organizativas y de Producción.
- d. Falta de asistencia, aun justificada, al trabajo.
- e. Falta de consignación presupuestaria. ²¹

²⁰ Artículo 54.2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

²¹ Artículo 52 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

3.1.3. DESPIDO COLECTIVO.

Conforme estipula el artículo 49.1.i) ET el contrato de trabajo se extingue «Por despido colectivo fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.»²², el cual nos remite al artículo 51.1 ET en el que se encuentran sus normas de desarrollo de este tipo de despido. Las causas son las mismas que se dan para el despido objetivo, así aparece reflejado en el artículo 52.c) ET.

Tal como establece el artículo 51.1 ET se considerará como colectivo si aquel afecta, en un período de noventa días, al menos:

- a. Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores.
- b. El diez por ciento del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores.
- c. Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores.

3.2. LAS INDEMNIZACIONES.

La indemnización por despido es un derecho laboral de todos los trabajadores, la cual hace referencia a la cantidad de dinero que el empresario ha de entregar al trabajador por la extinción de la relación jurídico-laboral respecto a la finalización anticipada del contrato de trabajo.

En la actualidad, solamente se tendrá derecho a indemnización, respecto de los tres despidos analizados con anterioridad, si es considerado como despido objetivo o colectivo y, en caso de despido disciplinario, si el mismo, ante un juez competente es declarado como improcedente.²³ Por tanto, nos podemos encontrar con diferentes indemnizaciones dependiendo de qué tipo de despido se nos aplique.

Tanto en el despido objetivo como en el colectivo, si se declara procedente o ajustado a derecho, tendrá una indemnización automática con la carta de despido, ya que

²² Artículo 49.1.i) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

²³ Aclarar que los despidos objetivos de carácter individual o colectivo, también pueden declararse improcedentes y, por lo tanto, acceder a la indemnización de 33 días de salario por año trabajado con un máximo de 24 mensualidades si se trata de contrato suscrito con posterioridad a la reforma laboral del 12 de febrero de 2012. O, en el caso de encontrarse con una relación laboral suscrita con anterioridad a esta fecha, podrán ser beneficiarios de una indemnización mixta de 45 días de salario por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades, además de la de 33 días por el tiempo que resta.

la indemnización, en este caso, tiene como finalidad compensar la pérdida de trabajo. Se obtendría una indemnización de 20 días de salario por año trabajado con un máximo de 12 mensualidades (artículo 53.1.b ET)²⁴.

Si por el contrario, es declarado improcedente, sea despido disciplinario, objetivo o colectivo, a tenor de lo estipulado en el artículo 56.1 ET²⁵ en relación con la Disposición transitoria undécima apartados 1º y 2º del ET, si el contrato es posterior al 12 de febrero de 2012, se tendrá una indemnización de 33 días por año trabajado con un tope máximo de 24 mensualidades. Pero si ese contrato es anterior al 12 de febrero de 2012, se podría optar por lo que se denomina indemnización mixta de 33/45 días por año trabajado con un tope máximo de 24/42 mensualidades (explicación detallada en el siguiente epígrafe).²⁶

3.3. ¿QUÉ SE TIENE EN CUENTA A LA HORA DE CALCULAR LA INDEMNIZACIÓN?

Como antecedente histórico, desde 1931, en la Segunda República Española, la Ley del Contrato de Trabajo -en adelante LCT- disponía que en el derecho laboral la compensación económica por despido/extinción del contrato laboral, debía compensar al

²⁴ Artículo 53.1.b) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: «Poner a disposición del trabajador, simultáneamente a la entrega de la comunicación escrita, la indemnización de veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades»

²⁵ Artículo 56.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: « 1. 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 periodos 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.»

²⁶ Disposición adicional undécima apartados 1º y 2º del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: «La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso. [...]»

trabajador por los daños y perjuicios provocados al mismo por la terminación de la relación laboral; así aparecía estipulado en su artículo 93 LCT de 1931.

En 1944, la LCT en su artículo 81, encomendaba al Juez que él mismo determinara la cuantía de dicha compensación económica, teniendo como límite máximo el importe de un año de salario.

Ya en 1980, el Estatuto de los Trabajadores se inclinó por una indemnización tasada, la que persiste hoy día. Aunque la misma esté tasada, no significa que el contenido sea el mismo para todos, pues la cantidad a indemnizar no es fija o común a todos; la cuantía dependerá de 3 factores:

- El salario del trabajador. Será el importe total que cobra el trabajador al año (en el último año).
- Antigüedad en la empresa.
- Tipo de despido: pues la cuantía indemnizatoria será diferente según se trate de un despido improcedente –y dentro de este podrá tener cuantía diferente según el contrato haya sido suscrito antes del 12 de febrero de 2012 o suscrito con posterioridad a esta fecha-, o si se trata de un despido objetivo –individual o colectivo-.²⁷

¿Cómo se calculan los días de salario por año trabajado? Las indemnizaciones por extinción de la relación laboral toman como base el salario diario del trabajador.

El concepto de «salario» se encuentra estipulado en el artículo 26 ET. La indemnización, por tanto, se calculará en base de la «totalidad de las percepciones económicas del trabajador en dinero o especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena [...]» (Artículo 26.1 ET).²⁸ Sin embargo, el apartado 2º del artículo 26 ET dispone que «no tendrá la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de [...] indemnizaciones correspondientes [...] a despidos.»²⁹

²⁷ Rodríguez Cardo, I. A.: *El cálculo de la indemnización por extinción del contrato de trabajo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 11.

²⁸ Rodríguez Cardo, I. A.: *Íbidem.*, pág. 16.

²⁹ Rodríguez Cardo, I. A.: *Íbidem.*, pág. 20.

- En primer lugar, se ha de calcular el salario por día. Para ello, se han de recopilar las nóminas de los 12 últimos meses, sumándose el salario de todas esas nóminas, y obteniéndose el salario bruto anual. El salario bruto anual es la cantidad total pagada por la empresa al trabajador antes de aplicar impuestos y deducciones, esto es, sin retenciones de ningún tipo; contempla tu salario base, prestaciones, horas extra, etc., es decir, el total de las percepciones recibidas por el trabajador por todos los conceptos.
- A continuación, se ha de calcular la cantidad total de años trabajados en dicha empresa y días a indemnizar. Al contabilizar, se prorratean en meses los períodos de tiempo inferiores a un año, mientras que si un mes solo se trabaja un día, ese mes se computa en su totalidad, es decir, como si hubiera trabajado todo ese mes completo.
- Finalmente, se aplican las indemnizaciones antes vistas, multiplicando esa indemnización que se le haya aplicado al trabajador despedido por el salario que se ha calculado y los años trabajados para la misma empresa.³⁰

El cálculo de la indemnización que una empresa ha de pagar a sus trabajadores al extinguirse la relación laboral que los unía, ha cambiado con la reforma laboral que se realizó en el año 2012, variando según el tipo de despido que se aplique al trabajador despedido, valga la redundancia, como veníamos diciendo en el epígrafe anterior.

Después de tener en cuenta los tres factores antes comentados para llevar a cabo el cálculo de la indemnización, cuando los contratos son posteriores a la reforma del 12 de febrero de 2012, la indemnización será de 33 días por año trabajado con un máximo de 24 mensualidades.

En cambio, en las contrataciones anteriores a la reforma, se calculan 2 tipos de indemnizaciones (por eso la llamábamos indemnización mixta, anteriormente):

- En una se contabilizará el período anterior al 12 de febrero de 2012.

³⁰ Ocupa2 (12 de junio de 2017). Ocupa2: Las mejores noticias de trabajo y empleo. España: *Indemnización por despido, ¿cómo se calcula?* Recuperado de <https://ocupa2.com/blog/asesoramiento-laboral/indemnizacion-por-despido-como-se-calcula/>

- Y en la otra, el tiempo transcurrido desde entonces. Recordando que se prorratean en meses los períodos de tiempo inferiores a un año, mientras que si un mes solo se trabaja un día, ese mes se computa en su totalidad.

Así, en el primer período (primera indemnización) la cuantía a indemnizar será de 45 días de salario por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades; y para el segundo período (segunda indemnización), 33 días por año trabajado con el máximo de 24 mensualidades.

Calculadas ambas indemnizaciones, se han de sumar y lo que resulte de la suma de ambas cantidades, no puede ser superior a 24 mensualidades. Solo se podría superar dicha cuantía si la indemnización que corresponda al primer período, es decir, a la indemnización aplicable antes de la reforma, si excedía ya los 24 meses, en cuyo caso, recibirá el importe del primer período calculado, en un máximo de 42 mensualidades.³¹

Por otro lado, en el despido objetivo individual, que se da según las causas estipuladas anteriormente y reguladas en el artículo 52 ET, debe indemnizar al empleado con 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades; al igual que ocurre con el despido colectivo que se le aplicará la misma indemnización para ambos.

Estas indemnizaciones, como dijimos con anterioridad, se consideran rendimientos del trabajo personal por lo tanto están sujetas a tributación pues se ha realizado el hecho imponible; sin embargo, la normativa del impuesto, más en concreto el artículo 7.e LIRPF establece que en determinadas situaciones estarán exentas de tributar. ¿Qué queremos decir cuando hablamos de exención?

4. CONCEPTO DE EXENCIÓN.

Las exenciones tributarias son una modalidad de sujeción del tributo, que se caracterizan porque no existe obligación tributaria principal a pesar de que se ha realizado, satisfactoriamente, el hecho imponible.

³¹ Asesoramiento & Financial planning (23 de mayo de 2016). Abante. España: *¿Cómo tributa la indemnización por despido?* Recuperado de <https://www.abanteasesores.com/blog/como-tributa-la-indemnizacion-por-despido/>

Se consideran un «beneficio tributario» por el cual se le cancela al titular del hecho imponible la consecuencia o efecto jurídico derivado de su realización (el cual se consideraría como exención total), o una minoración de la cuantía de la obligación tributaria (exención parcial).

En estos casos, la obligación tributaria de pagar no nace, pero no porque no se haya realizado el hecho imponible que, como dijimos antes, si se realizó, sino porque la Ley establece determinados supuestos en los que se les exime de tributar; entre las que se encuentran las indemnizaciones por despido o cese del trabajador (artículo 7.e LIRPF).³²

La exención supone -valga la redundancia- la excepción al *principio de generalidad tributaria* regulado en el artículo 31 de la Constitución Española, el cual implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, y que los mismos alcancen a todos aquellos que se encuentren en las mismas circunstancias.

Por el contrario, cuando el trabajador tiene derecho a una indemnización por causa diferente –que no se trate de indemnización por despido o cese del trabajador-, como, por ejemplo, extinción del contrato laboral por expiración del tiempo o por finalizar la obra o servicio, éstas no se tratan de rentas exentas. Consecuentemente, las indemnizaciones percibidas en concepto diferente al de indemnización por despido o cese del trabajador, estarán dentro del rendimiento del trabajo y plenamente sujetas al impuesto y a su sistema de retenciones e ingresos a cuenta; sin perjuicio de que luego se les pueda aplicar las reducciones del artículo 18.2 LIRPF, por ser consideradas como rentas irregulares.³³

En cuanto a las clases de exenciones que hay, nos encontramos con 4 bloques:

1. Si excluye o no la obligación tributaria de pago, cabe distinguir –como ya ha sido nombrado-: exenciones parciales o totales. Las totales excluyen por completo la obligación tributaria principal; por lo que las parciales, hacen que el importe de la obligación tributaria se vea disminuido, sin que desaparezca por completo.
2. Por el motivo que se concede pueden ser objetivas o subjetivas. Serán subjetivas aquellas que se conceden *intuitu personae* (caracterizada por la persona que resulta

³² Fernández-Picazo Callejo, J. L., Monedero Ardilla, J. L., y Lobato Martín, A. L.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pág. 41.

³³ Fernández-Picazo Callejo, J. L., Monedero Ardilla, J. L., y Lobato Martín, A. L.: *Íbidem.*, pág. 45.

beneficiada); u objetivas, respecto a la naturaleza o característica de la operación declarada exenta.

3. Si se debe solicitar la exención de la Administración, pueden ser: exenciones rogadas o absolutas. Las primeras, son las que hay que solicitar de la Administración; en tanto que las segundas, nacen de la ley (por lo que no hay que solicitar absolutamente nada a la Administración).
4. Si la exención depende del cumplimiento o no de un requisito o condición posterior, pueden ser: provisionales o definitivas. Provisionales serán aquellas que dependen del cumplimiento de un ulterior requisito o condición. Por lo que las segundas, para que resulte de aplicación este tipo de exención no dependerían de ningún cumplimiento de ninguna condición o requisito.

Las exenciones provisionales se convierten en definitivas cuando se cumple con el ulterior requisito o condición fijada en la Ley del Impuesto.³⁴

Por lo que, a la vista de las clases expuestas arriba, la exención regulada en el artículo 7.e) LIRPF se consideraría una exención total, objetiva, absoluta y provisional.

5. CONDICIONES QUE SE HAN DE DAR PARA QUE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO QUEDE EXENTA.

Hay una serie de condiciones/requisitos que se han de dar, necesariamente, para que la cuantía indemnizatoria por despido quede exenta de tributar:

1. Que no supere los 180.000 euros regulados en el artículo 7.e *in fine* LIRPF.
2. Que haya una verdadera desvinculación del contribuyente para con la empresa que le despidió (artículo 1 RIRPF).
3. Que no haya mediado pacto entre empleador y empleado para que éste último sea despedido.

³⁴ Pérez Royo, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2011. 2ª ed., pp. 153 y ss.

5.1. CUANTÍA INFERIOR A LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 7 LIRPF.

La reforma realizada por la 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, en su artículo 1.1, le da una nueva redacción al artículo 7.e LIRPF, incorporándose el límite máximo de 180.000 euros, a la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador.^{35 36}

Como se puede observar, en la Ley 26/2014 se introdujeron varias modificaciones en los supuestos de exención regulados en el artículo 7 LIRPF, de los que cabe destacar el nuevo régimen de exención de las indemnizaciones por despido, en el que, además del límite marcado por la normativa laboral, también se introduce un límite más que específico, relacionado con la cuantía a indemnizar; tendremos una exención de las indemnizaciones por despido hasta un tope máximo legal de 180.000 euros, como antes adelantábamos.³⁷

Como regla general, las indemnizaciones por despido, según preceptúa el artículo 7.e LIRPF, estarán exentas de tributación. Sin embargo, este mismo precepto *in fine* determina que el importe de la indemnización exenta tendrá un límite de 180.000 euros. ¿Qué quiere decir con esto la Ley?

La Ley con este precepto a lo que se refiere es que si al contribuyente se le aplicaron alguna de las indemnizaciones establecidas para cada despido en el Estatuto de los Trabajadores reguladas en los artículos 53.1.b) y 56.1 y en la Disposición Transitoria undécima apartados 1º y 2º ET (indemnización de 20 días por año trabajado con un máximo de 12 mensualidades o indemnización de 33 días por año trabajado con tope

³⁵ Medida que entró en vigor al día siguiente de la publicación de la citada Ley 26/2014 en el BOE (esto es, el 29 de noviembre de 2014) y proyecta sus efectos jurídicos para los despidos producidos a partir de 1 de agosto de 2014.

³⁶ Disposición Transitoria vigésima segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el patrimonio.

³⁷ Aliaga Agulló, E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., y Pérez Bernabeu, B.: *Ordenamiento Tributario Español: Los Impuestos*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 3ª ed., pág. 26.

máximo de 24 mensualidades –si se trata de contrato suscrito posteriormente a fecha de 12 de febrero de 2012- o, si es un contrato suscrito con anterioridad al 12 de febrero de 2012, de 33/45 días por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades), si no supera dicho importe, esa cantidad estará exenta de tributación.

Por lo tanto, si la indemnización que se percibe es la establecida en el Estatuto de los Trabajadores como mínima y obligatoria y aun así se supera la cantidad antes citada, el exceso estará sujeto y no exento.

El contribuyente no deberá tributar de toda la cantidad en sí, sino que solo tributará de la diferencia; por ejemplo, si el contribuyente obtuvo una indemnización de 190.000 euros, deberá tributar 10.000 euros de esos 190.000, ya que, como dice la ley, hasta la cantidad de 180.000 euros estará exento de tributar.

5.2. DESVINCULACIÓN REAL Y EFECTIVA CON LA EMPRESA.

Respecto de la segunda condición, el artículo 1 del RIRPF ya estipulaba el disfrute de la exención de la tributación de la indemnización dependía de que existiera una verdadera desvinculación real y efectiva con la empresa.

Se presume, por lo tanto, que no existe tal desvinculación cuando en el plazo de los 3 años siguientes al despido o cese del trabajador, se le vuelve a contratar, ya sea con la misma empresa u otra vinculada a la misma. Se trata de una presunción *iuris tantum*, por lo que valdrá prueba en contrario por parte del contribuyente para desvirtuar esa sospecha de no desvinculación.³⁸

En Consulta de la Dirección General de Tributos **V0745-17**, de 23 de marzo de 2017, se estipuló que el disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) LIPRF quedará condicionado a la real y efectiva desvinculación, como anticipamos antes. Hacienda considera que “la total desvinculación no se produce” cuando en el período de los 3 años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelve a prestar servicios en la misma empresa u otra vinculada a la misma.³⁹

³⁸ Aliaga Agulló, E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., Pérez Bernabeu, B.: *Ordenamiento Tributario Español: Los Impuestos*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, 5ª edición, pág. 29.

³⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos **V0745-17**, de 23 de marzo de 2017

El artículo 1º del RIRPF (RD 439/2007) condiciona la aplicación de dicha exención:

- A la presunción de que no se da dicha desvinculación cuando, en el período de los 3 años siguientes, se le vuelve a contratar.
- No se especifica qué tipo de contrato ha de ser o qué tipo de servicios ha de prestar, por lo que es indiferente que se trate de una nueva relación laboral, totalmente diferente a la extinguida. Solo interesa que sea con la misma empresa u otra vinculada a la misma.

Al ser una presunción *iuris tantum*, el contribuyente podrá acreditar, por cualquier medio de prueba aceptado en derecho, que sí se produjo la real desvinculación, y que en esta recontractación, esos servicios que prestará no tienen ni la misma naturaleza, condición o características. Por lo que deberá demostrar que la recontractación en esa misma empresa u otra vinculada a la misma, no enerva la supuesta desvinculación principal.^{40 41}

5.2.1. ¿CÓMO SE DECLARARÍA ESA RENTA?

Como hemos dicho a lo largo de todo este estudio, en la mayoría de los casos se cumplen con las expectativas y condiciones reguladas en la Ley y esas indemnizaciones por despido quedan exentas de tributación tal como estipula el artículo 7.e) LIRPF.

En el caso que si se cumplan con las condiciones que se requieren para que quede exenta de tributación la indemnización, no se debería incluir en ninguna casilla, cuando se vaya a tributar, que el contribuyente se ha beneficiado de una indemnización por extinción del contrato de trabajo por parte de la voluntad del empresario (salvo que

⁴⁰ Noticias de actualidad (02 de junio de 2017), Noticias Jurídicas. España: *Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones por despido cuando el trabajador es readmitido antes de 3 años*. Recuperado de <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/12009-tratamiento-en-el-irpf-de-las-indemnizaciones-por-despido-cuando-el-trabajador-es-readmitido-antes-de-los-3-anos/>

⁴¹ En la contestación de la DGT a consulta vinculante de 19 de septiembre de 2012 (V1825-12), el Centro Directivo se pronuncia sobre un supuesto en el cual una persona que fue despedida, con efectos del día 18 de noviembre de 2010, por la entidad en la que prestaba sus servicios, tiene la posibilidad en septiembre de 2012 de incorporarse mediante un nuevo contrato a otra entidad residente en el Reino Unido, perteneciente al grupo empresarial en el que se encontraba integrada la entidad de la que fue despedida. El nuevo contrato es independiente del anterior, no reconociéndose la antigüedad en la empresa anterior y siendo las condiciones, beneficios y categoría que se le ofrecen diferentes de las que venía disfrutando en su empleo anterior.

exceda del límite de los 180.000 euros, que deberá imputar ese exceso como rendimiento del trabajo).

Si por el contrario pierde la exención debido a que no hubo verdadera desvinculación con la empresa u otra vinculada en el lapso de los 3 años siguientes al despido o cese del trabajador, deberá practicar una declaración complementaria de aquel período en el que se haya beneficiado de aquella indemnización, incluyendo en la misma el importe recibido en concepto de indemnización que no se computó en aquel entonces como ingreso y abonando, además, intereses de demora (artículo 73.1 del RIRPF).

5.3. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO PACTADAS ¿ESTÁN EXENTAS?

Tanto el Tribunal Económico–Administrativo Central -en adelante TEAC- como la Audiencia Nacional -en adelante AN-, se pronunciaron sobre la exención de la indemnización por despido que se encuentra regulada en la LIRPF, cuestionando si la aplicación de ese procedimiento es correcto para exonerar esas rentas.

De acuerdo con la doctrina, si se da un despido improcedente, para que el trabajador acredite que la indemnización está exenta, ya que no hay que olvidar que el trabajador deberá comunicar a la Agencia Tributaria el importe de lo recibido en concepto de indemnización, es necesario que la improcedencia se reconozca en un acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación -en adelante SMAC- o que así sea declarada en sentencia.

En íntima relación, nos encontramos con la Consulta de la Dirección General de Tributos **V4719-16** del 08 de noviembre de 2016, que estipula en su literalidad «Por lo que para declarar la exención de las indemnizaciones por despido, será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.»⁴²

Aun así, la AN entiende que el acta de conciliación realizada ante la SMAC no es elemento suficiente para entender que debe quedar esa indemnización exonerada de tributación. Recordar que el artículo 7.e) de la Ley 35/2006 (LIRPF) establece que:

⁴² Consulta de la Dirección General de Tributos **V4719-16** del 08 de noviembre de 2016

«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 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 refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.»

Por lo que, según la Ley 35/2006, en el artículo que acabamos de mencionar, para que el contribuyente esté exento de tributar al IRPF tal indemnización, se tienen que dar tres características:

1. Que la cuantía esté calculada bajo normativa o sentencia.
2. Que no sea pactada.
3. Que no supere los 180.000 euros.

Es decir, que nunca estarán exentas de tributación las indemnizaciones por despidos derivados de la existencia de pacto entre el empresario y el trabajador.

Así lo especificó la Audiencia Nacional en sentencia, de 3 de julio de 2019, con número de recurso 144/2017.⁴³ Dicha sentencia de la AN confirma la sujeción a tributación en el IRPF por cantidades satisfechas a 15 trabajadores en concepto de indemnización por despido improcedente, ya que las mismas no estaban exentas de tributación pues no cumplían con los parámetros del artículo 7.e) LIRPF. La razón de la negativa de la AN a estipular que esas indemnizaciones debían estar sujetas a tributación, es debido a que la inspección de esos despidos consideró que no se trataba de despidos

⁴³ Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2019, con número de recurso 144/2017.

como tal, sino que en realidad se encontraban ante un acuerdo extintivo de la relación laboral.

Según la Sala de la AN, los indicios que se dependen de tal investigación, hicieron creer que no se trataba de un despido como tal, como decíamos anteriormente, sino de un pacto. Tales indicios fueron:

- El acta de sesión ordinaria mostraba la existencia de un acuerdo alcanzado para política de reducción de gastos, barajándose diferentes alternativas.
- La edad de los trabajadores “despedidos”, en aquel entonces, databa entre 62 y 68 años.
- Aceptación por los empleados de cantidades muy inferiores a las estipuladas en la ley para cada despido.
- En la fijación de las cantidades no se tuvo en cuenta la antigüedad de los trabajadores, sino el tiempo que les faltaba a cada uno, en ese momento, para alcanzar la edad de jubilación.
- Existencia de despido de un hombre de 49 años al que se le calculó la cantidad a indemnizar contabilizando la antigüedad en la empresa.

Entre otros factores reveladores del acuerdo de extinción llevado a cabo por dicha empresa para con los mencionados trabajadores.⁴⁴

Se entiende lo mismo, respecto con lo que estipuló la AN para con las indemnizaciones por despido que han sido de mutuo acuerdo, en el artículo 147.2.c del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, párrafos 3 y 4 regula lo siguiente⁴⁵:

«Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estarán exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa

⁴⁴ CEF. (02 de octubre de 2019). CEF.-Fiscal Impuestos. España: *La indemnización por despido improcedente no está exenta en el IRPF si la relación laboral se extinguió por acuerdo*. Recuperado de fiscal-impuestos.com/indemnizacion-despido-improcedente-no-exenta-IRPF-relacion-laboral-extingue-acuerdo.html

⁴⁵ Artículo 147.2.c del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.»

Por otro lado, el TEAC entiende que si hay indicios que prueban que hubo acuerdo entre ambas partes (empresario y trabajador), la indemnización nacida de dicho acuerdo revestido en forma de despido no estará exenta, independientemente que se haya acudido al trámite de conciliación ante el SMAC. Lo que expone el TEAC no conlleva a que se deniegue sistemáticamente esta exención.

Actualmente, en la práctica, para poder acceder a la exención y acreditar que se puede hacer uso de la misma, se ha de disponer de la documentación adecuada que acredite que el despido se ha realizado según la normativa vigente y que no media acuerdo extintivo de la relación laboral.

Y con todo esto, aunque la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inicie procedimiento de inspección para verificar que esa indemnización estaba ajustada en derecho, se podrá acreditar y justificar que no hubo acuerdo entre empleador y empleado y, por lo tanto, gozar de dicha exención sin percances.⁴⁶

6. TRIBUTACIÓN DE LA RENTA SUJETA Y NO EXENTA RESPECTO A LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO.

Antes del 01 de agosto de 2014, solo se tributaba respecto de aquellas indemnizaciones que superaban el máximo regulado en aquel entonces de 45 días por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades (modificado con la Reforma Laboral a 33 días por año trabajado con un máximo de 24 mensualidades); a partir de esa fecha, se aumenta significativamente el mínimo exento hasta el límite de 180.000 euros (artículo

⁴⁶ Antunez, R., (10 de enero de 2020). Adarve. España: *¿Están exentas las indemnizaciones por despido?* Recuperado de <https://www.adarve.com/estan-exentas-las-indemnizaciones-por-despido/>

7.e párrafo 3º LIRPF), con lo cual, respecto de esas cantidades que superen dicho límite, tributarán como rentas del trabajo.⁴⁷

Sin embargo, las indemnizaciones que superen el límite máximo estipulado en la Ley, no tributarán en su totalidad, solo respecto del exceso, como hemos anticipado en nuestro estudio. A la hora de tributar ese exceso, cuando el trabajador haya prestado servicios en una misma empresa por período superior a 2 años, se aplicará al importe de indemnización sujeta el 30 por 100 de reducción; esto es, se procederá a aplicar el 30% regulado en el artículo 18.2 LIRPF sobre lo que exceda de los 180.000 euros.

A modo de ejemplo, sobre una indemnización de 200.000 euros, el desglose sería el siguiente:

180.000 €	Quedan exentos de tributación
20.000 € restantes	Reducción de rendimientos irregulares del 30%
Cantidad que tributaría:	Aplicándosele el 30% a 20 mil, tributaría por 14.000 €

Al ser rentas obtenidas irregularmente en el tiempo (plazo superior a 2 años), a ese exceso del importe de indemnización sujeta, se le aplicaría el 30 % de reducción del artículo 18.2 LIRPF según el cual:

«Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción [...] El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros [...] que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada,

⁴⁷ Hacienda y Administraciones Públicas (1 de agosto de 2014), Gobierno de España: Presidencia de Gobierno. Madrid: *Aprobada la reforma fiscal que rebajará los impuestos a veinte millones de contribuyentes*. Recuperado de lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/010814-reforma-fiscal.aspx

el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. [...]»⁴⁸

Establece la Dirección General de Tributos en consulta vinculante **V0471-16** del 08 de febrero de 2016 que «[...] Doctrina reiterada establece que a efectos de cálculo de la indemnización exenta, el número de años de servicio serán aquellos que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se tendrían en consideración para el cálculo de la indemnización; es decir, 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.»⁴⁹

Así, reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, citando textualmente la Sentencia del 21 de marzo de 2000 (R.º 1042/99):

«El tiempo de servicios que debe computarse a efectos del cálculo de la indemnización por despido improcedente, guarda relación con el trabajo realizado, de modo que la antigüedad reconocida fuera de ese módulo, solo incide en el cálculo de la indemnización por despido, cuando fuera, así, expresamente reconocida por pacto individual, o en el orden normativo aplicable.»

En consecuencia, si la antigüedad supera la cuantía de 2 años de servicios, cumpliéndose los requisitos expuestos, la reducción del 30% del 18.2 LIRPF se aplicará a la cuantía excesiva sobre el límite de los 180.000 euros exentos (ejemplo que antes exponíamos). Por tanto, el resultado que de aplicar esa reducción tributará, la cual no puede ser superior al importe de 300.000 euros anuales (artículo 18.2.IV LIRPF).

7. CONCLUSIÓN.

En definitiva, por regla general, como hemos visto a lo largo de este estudio, las indemnizaciones por despido estarán exentas de tributación (artículo 7.e LIRPF), siempre que se cumplan con los requisitos enumerados en la Ley.

⁴⁸ Iberley (08/10/2019). Iberley, Colex. España: *Caso práctico: Tributación y cotización de la indemnización por despido*. Recuperado de Iberley.es/practicos/caso-practico-tributacion-cotizacion-indemnizacion-despido-7921

⁴⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos **V0471-16**

Cuando dicha indemnización, cumplidos los requisitos, supere el límite fijado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya cuantía es de 180.000 euros, tributará solamente del exceso, después de aplicársele las reducciones que sean convenientes, previstas en el artículo 18.2 LIRPF (siempre y cuando puedan ser de aplicación).

Está claro que el legislador al fijar la cuantía límite de 180.000 euros pretendía que el trabajador, en una situación de dificultad como es el ser despedido, no tenga que, además, hacer frente al pago del impuesto respecto de una indemnización más que merecida por el tiempo que ha dedicado a la empresa con su trabajo. Por lo que, es más que lógico que el contribuyente que ha sido despedido, no tenga que pagar -en impuestos- respecto de algo que le pertenece por el hecho de haber trabajado durante un largo o corto período de tiempo en un mismo puesto de trabajo.

Es verdad que, con el pago del impuesto, se podrían hacer frente a las prestaciones por desempleo que lleva aparejado el despido; he ahí la lógica que tendría si tuviera la obligación, cualquier contribuyente despedido, de hacer frente al pago del mismo si no existiera exención.

Con este límite, más del 90% de los contribuyentes se benefician y, por lo tanto, no tributan ni del exceso, ya que la mayor parte de las indemnizaciones por despidos son inferiores al límite impuesto por la Ley.

8. BIBLIOGRAFÍA, LEGISLACIÓN Y WEBGRAFÍA.

∞ BIBLIOGRAFÍA:

- Cortés, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1970, 2ª ed.
- Fernández-Picazo, J. L., Monedero Ardilla, J. L., y Lobato Martín, A. L.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- Falcón y Tella, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Madrid, 2016.
- Alfonso Mellado, C. L., García Ortega, J., Ballester Pastor, M. A., Goerlich Peset, J. M., Blasco Pellicer, A., Roqueta Buj, R., Camps Ruiz, L. M., Sala Franco, T., Cardona Rubert, M. B., y Viqueina Pérez, C.: *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, 7ª edición.
- Rodríguez Cardo, I. A.: *El cálculo de la indemnización por extinción del contrato de trabajo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- Pérez Royo, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2011. 2ª ed.
- Aliaga Agulló, E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., y Pérez Bernabeu, B.: *Ordenamiento Tributario Español: Los Impuestos*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 3ª ed.

∞ LEGISLACIÓN.

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Constitución Española.
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, del 3 de julio de 2019, número de recurso 144/2017.
- Consulta de la Dirección General de Tributos V0745-17, de 23 de marzo de 2017.
- Consulta de la Dirección General de Tributos V1825-12, de 19 de septiembre de 2012.
- Consulta de la Dirección General de Tributos V4719-16, de 7 de noviembre de 2016.
- Consulta de la Dirección General de Tributos V0471-16, de 8 de febrero de 2016.

☞ WEBGRAFÍA.

- Ocupa2 (12 de junio de 2017). Ocupa2: Las mejores noticias de trabajo y empleo. España: *Indemnización por despido, ¿cómo se calcula?* Recuperado de <https://ocupa2.com/blog/asesoramiento-laboral/indemnizacion-por-despido-como-se-calcula/>
- Asesoramiento & Financial planning (23 de mayo de 2016). Abante. España: *¿Cómo tributa la indemnización por despido?* Recuperado de <https://www.abanteasesores.com/blog/como-tributa-la-indemnizacion-por-despido/>
- Noticias de actualidad (02 de junio de 2017), Noticias Jurídicas. España: *Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones por despido cuando el trabajador es readmitido antes de 3 años.* Recuperado de <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/12009-tratamiento-en-el-irpf-de-las-indemnizaciones-por-despido-cuando-el-trabajador-es-readmitido-antes-de-los-3-anos/>
- CEF. (02 de octubre de 2019). CEF.-Fiscal Impuestos. España: *La indemnización por despido improcedente no está exenta en el IRPF si la relación laboral se extinguió por acuerdo.* Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/indemnizacion-despido-improcedente-no-exenta-IRPF-relacion-laboral-extingue-acuerdo.html>
- Antunez, R., (10 de enero de 2020). Adarve. España: *¿Están exentas las indemnizaciones por despido?* Recuperado de adarve.com/estan-exentas-las-indemnizaciones-por-despido/

- Hacienda y Administraciones Públicas (1 de agosto de 2014), Gobierno de España: Presidencia de Gobierno. Madrid: *Aprobada la reforma fiscal que rebajará los impuestos a veinte millones de contribuyentes*. Recuperado de lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/010814-reforma-fiscal.aspx
- Iberley (08/10/2019). Iberley, Colex. España: *Caso práctico: Tributación y cotización de la indemnización por despido*. Recuperado de iberley.es/practicos/caso-practico-tributacion-cotizacion-indemnizacion-despido-7921

