



Roj: **STS 2799/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2799**

Id Cendoj: **28079130022020100414**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/09/2020**

Nº de Recurso: **3278/2019**

Nº de Resolución: **1139/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 26-07-2017,**  
**STSJ M 2336/2019,**  
**ATS 11427/2019,**  
**STS 2799/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.139/2020**

Fecha de sentencia: 04/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3278/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/07/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3278/2019

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1139/2020**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos/a. Sres/a. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **3278/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de marzo de 2019, recaída en el recurso núm. 722/2017.

Ha comparecido como parte recurrida don Leopoldo, representado por el procurador de los tribunales don Víctor Alejandro Gómez Montés.

Ha sido ponente la Excm.a Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 25 de marzo de 2019, recaída en el recurso núm. 722/2017, que estimó el recurso interpuesto por don Leopoldo contra la resolución de 26 de julio de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación deducida contra el acuerdo, a su vez, desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo impositivo 2012.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

2.1. Don Leopoldo prestaba servicios a favor de la empresa NORDKAPP INVERSIONES SOCIEDAD DE VALORES S.A, mediante una relación laboral de carácter especial desde el año 2003, conforme al contrato de Alta Dirección firmado en fecha 27 de junio de 2003, por el que se atribuía la condición de Director de Administración y Recursos Humanos.

Posteriormente, en fecha 29 de julio de 2011, la entidad y el Sr. Leopoldo celebraron un acuerdo dirigido a "actualizar las condiciones de la relación laboral del reclamante". La cláusula décima del contrato, incluía el siguiente contenido:

"El presente contrato se podrá extinguir por desistimiento de LA EMPRESA, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso mínimo de tres meses, teniendo derecho D. Leopoldo a la percepción de una indemnización neta equivalente a la cuantía que percibiría un trabajador sujeto a una relación laboral ordinaria más UNA ANUALIDAD de su salario bruto. En caso de incumplimiento del anterior pacto de preaviso, D. Leopoldo tendrá derecho, además, a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración de preaviso mínimo incumplido.

El presente contrato podrá extinguirse por decisión de LA EMPRESA mediante despido basado en incumplimiento de D. Leopoldo tanto de las cláusulas reflejadas en este contrato como por cualquier cuestión relacionada con su actividad profesional que haya perjudicado los intereses de LA EMPRESA, en cuyo caso no tendrá derecho a indemnización alguna, salvo la liquidación de las cantidades que tenga pendientes".

2.2. Consta en fecha 30 de octubre de 2012, un acuerdo entre las partes en el que la entidad NORDKAPP INVERSIONES SOCIEDAD DE VALORES S.A comunica a don Leopoldo la "decisión de extinguir el contrato de trabajo de alta dirección en fecha 29 de julio de 2011". Dicho acuerdo señala que "en cumplimiento de la cláusula décima del contrato se le abonaba la cantidad de 275.000 euros netos en concepto de indemnización. Asimismo, la empresa le abona la cantidad de 9.722 euros que se corresponde con la cantidad de 15.503 euros en concepto de liquidación de haberes salariales pendientes". En Anexo al documento se indica "el importe



bruto correspondiente a la indemnización neta de 275.000 euros pagada asciende a 559.057 euros, porcentaje de retención 50,81%."

**2.3.** En fecha 31 de julio de 2013, el Sr. Leopoldo presentó solicitud de rectificación de su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2012, exponiendo que debía aplicarse la reducción por rentas irregulares a la indemnización recibida tras su salida de la empresa NORDKAPP INVERSIONES SOCIEDAD DE VALORES SA en fecha 30 de octubre de 2012, fecha en la que firmó la extinción de la relación laboral por voluntad de la empresa, recibiendo la cantidad de 559.057 euros.

La solicitud presentada fue resuelta mediante acuerdo desestimatorio de fecha 9 de mayo de 2014.

**2.4.** Contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación se interpuso recurso de reposición que fue resuelto en sentido desestimatorio por acuerdo de 14 de mayo 2014 dictado por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

**2.5.** Contra dicha resolución se interpuso por don Leopoldo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid -TEAR- que fue desestimada en resolución de 26 de julio de 2017, objeto de litigio en la instancia.

**2.6.** La Sección Quinta de la Sala de este orden jurisdiccional de Madrid dictó sentencia núm. 299/2019, de 25 de marzo de 2019, aquí impugnada, que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR referida.

La sentencia razona, en síntesis, y en lo que interesa a este recurso, como sigue:

"[...] TERCERO. - Exención por indemnización por despido. La primera cuestión controvertida que se plantea se reduce a la aplicación de la exención contenida en el artículo 7. e) 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.

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.

Ciertamente, esta cuantía representa, tal como indica la demanda, aquella cantidad a la que el alto directivo tiene derecho en los supuestos de desistimiento de la empresa, con carácter de indemnización mínima, obligatoria e independiente de cualquier pacto en contrario. Ello se deriva de la doctrina del Tribunal Supremo, expresada en su STS de 22 de abril de 2014, por la Sala Cuarta, de lo Social, en el recurso para unificación de doctrina núm. 1197/2013.

Debemos resaltar, no obstante, que la Sala de lo Contencioso, del Tribunal Supremo había asentado con anterioridad a la Sentencia mencionada anteriormente, el criterio de negar esta exención y por tanto, declarar la sujeción en su totalidad de la indemnización por despido en el caso de relación de alta dirección, a tenor de lo dispuesto en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (RAD). La razón de dicha negativa se justificaba en que el desarrollo reglamentario de la relación especial de Alta Dirección no incluía ningún límite, ni mínimo, ni máximo, de carácter obligatorio, respecto de las indemnizaciones obtenidas en caso de despido por el personal de alta dirección. Podemos destacar entre otras, sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 Junio 2012, Rec. 145/2009, Ponente: Frías Ponce, Emilio, ECLI: ES:TS:2012:4064.

Lo que aquí debemos retener es que la conclusión alcanzada por la Sala contenciosa, se justificaba en que las indemnizaciones señaladas en su art. 11 RAD son "a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido. Si bien, es cierto que el art. 3.1c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, el art. 2.1.a) atribuye "carácter especial" a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación, como es el presente caso. En definitiva, se concluía que la ausencia de obligatoriedad en el monto de la indemnización impide aplicar la exención percibida por el trabajador por la resolución de los contratos de alta dirección.

Ahora bien, debemos analizar esta doctrina, al amparo de lo expuesto por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo en su STS de 22 de abril de 2014, dictada en el recurso para la unificación de doctrina núm. 1197/2013. Esta decisión judicial interpreta específicamente el artículo 11.1 párrafo segundo del RD. 1382/1985.



Pues bien, de la lectura de la ya citada Sentencia, se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como una 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.

*"... a juicio de esta Sala Cuarta, la interpretación más lógica del art. 11.1, párrafo segundo del RD 1382/1985, en sí mismo considerado, es que no lo permite. El precepto en cuestión se compone de tres elementos normativos, que son los siguientes: a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..." b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la que pacten las partes: "...pactadas en el contrato".*

*c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades".*

*.../.*

*Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto -como el del caso de autos- cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación.*

Esta Sentencia que es adoptada en el seno de la jurisdicción social, debe ser analizada desde la perspectiva tributaria, pues no se puede ignorar la fuerza expansiva derivada de los pronunciamientos de una Sala que le corresponde examinar y estudiar la normativa laboral.

Pues bien, desde un enfoque estrictamente tributario, debemos señalar que si la jurisprudencia ordinariamente había considerado que la indemnización debía tributar íntegramente, sin derecho a exención, basándose en el presupuesto de que la indemnización en los contratos de alta dirección no era obligatoria. La nueva jurisprudencia reconociendo a los contratos de alta dirección, una indemnización mínima y obligatoria aboga un cambio de criterio, ante el cambio de presupuesto de base. Así, lo ha venido reconociendo esta Sala en pronunciamientos anteriores.

De modo que la indemnización satisfecha al recurrente con causa en su cese como personal de dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades. Por tanto, en cuanto indemnización mínima obligatoria, está exenta de tributación en dicha cuantía".

## **SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación, ante la Sala de instancia, contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas:

**2.1.** El artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en relación con el artículo 11.Uno 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, porque el primero de los preceptos limita la exención a la indemnización establecida con carácter obligatorio y la regulada en el artículo 11.Uno RLPAD, aplicable al caso según declara la sentencia de instancia, no establece ningún mínimo obligatorio sino que se remite a lo pactado entre las partes, por lo que procedía practicar retención sobre la indemnización satisfecha por NORDKAPP INVERSIONES SOCIEDADE DE VALORES, S.A., a D. Leopoldo, al referirse a una renta sujeta y no exenta, contrariamente a lo que se sostiene en la sentencia recurrida, que por tal causa vulnera los otros dos preceptos mencionados.

**2.2.** El artículo 1.6 del Código Civil, porque si bien podría aceptarse que la Sala de lo Social del Tribunal Supremo tiene la última palabra respecto de la interpretación del artículo 11 RLPAD, en el presente caso la Sala de instancia no ha tenido en cuenta que la doctrina establecida por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088) no constituye jurisprudencia, por tratarse de una única sentencia, aislada, a la que, además, acompaña un voto particular discrepante.



Destaca que el Tribunal Supremo, por auto de 25 de octubre de 2017 [RCA/2727/2017 (ES:TS:2017:12255A)], ha apreciado que existía interés casacional en un caso idéntico interpuesto por la Administración.

3. La Sala de instancia por auto de 13 de mayo de 2019 acordó tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora y remitir las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes para que puedan interponer y oponerse al recurso.

### **TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación mediante auto de 6 de noviembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en los siguientes términos literales:

"[...] 1. Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y 11.Uno 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, en relación con los artículos 101.2 del citado texto refundido y 1 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo".

2. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 7 de enero de 2020, que observa los requisitos legales, en el que expone que la sentencia infringe del artículo 7.e) LIRPF, en relación con el artículo 11.Uno 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.

Alega que la indemnización que cobró el Sr. Leopoldo de la empresa al ser despedido fue fruto de un acuerdo al que llegó con ella, es una indemnización pactada, por lo que no nos encontramos en el supuesto de exención de las indemnizaciones obligatorias del artículo 7 sino en un supuesto distinto, la tributación efectiva de las indemnizaciones pactadas.

Afirma que, aunque podría admitirse que la Sala de lo Social tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985 pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y de un asunto, la indemnización en caso de cese en el contrato de alta dirección, cuyo conocimiento pleno corresponde a esa jurisdicción (cfr. art. 9.5 LOPJ), sin embargo, no le corresponde a ella determinar el alcance de un precepto tributario.

En todo caso, la Sala de instancia no ha tenido en cuenta que la doctrina establecida por la Sala Cuarta en la sentencia de 22 de abril de 2014, recurso 1197/2013, no constituye jurisprudencia, por tratarse de una sola sentencia, aislada, a la que, además, se acompaña un voto particular discrepante. Por tanto, al aplicar una doctrina jurisprudencial que no reúne los requisitos para ser considerada como tal, la Sala a quo ha infringido el art. 1.6 del Código Civil.

Alega que no se puede desconocer que esa Sala, en su reciente sentencia de 5 de noviembre de 2019 c. 2727/2017, ha resuelto un recurso en el que se planteaba la misma cuestión que ahora nos ocupa, que dio pie a la admisión del actual recurso, y lo hace en el sentido de dar primacía a lo señalado por la Sala de lo Social en el fallo indicado, apartándose del criterio sentado en las sentencias de la propia Sala de lo Contencioso Administrativo de 21 de diciembre de 1995 y 13 de junio de 2012 c. 145/2009, citadas, y teniendo presente lo dispuesto en el Real Decreto 1382/1985 que, según su opinión, permite, cuanto menos, encuadrar el análisis sobre el carácter indisponible de la indemnización así como en el carácter obligatorio de la indemnización en el caso enjuiciado, de acuerdo con la sentencia de la Sala de lo Social, a la que, en definitiva, da valor prevalente para resolver el debate, lo que determina el reconocimiento, en todo caso, de la exención por esa indemnización mínima obligatoria de 7

días de salario por año trabajado en caso de desistimiento del empresario, declarando no haber lugar al recurso de esta representación legal.

No obstante, la sentencia dictada no crea jurisprudencia todavía, al ser la única dictada, por lo que nos permitimos el mantenimiento de este recurso con el fin de que esa Sala vuelva a analizar el tema y



motivadamente cambie su criterio estimando el recurso y recupere su doctrina sobre la cuestión favorable a la sujeción de la indemnización al impuesto.

Sostiene que el artículo 7 e) de la LIRPF, objeto de interpretación, excluye la posibilidad de aplicar la exención a las indemnizaciones pactadas, es decir, a las contempladas en convenio, pacto o contrato. Y lo cierto es que, incluso dejando al margen cuál era la naturaleza de la indemnización subsidiaria de 7 días por año trabajado, si es mínima obligatoria o no lo es en el ámbito laboral, hay un hecho indiscutible: la indemnización que cobró de la empresa al ser despedido fue fruto de un acuerdo al que llegó con ella, es una indemnización pactada.

Solicita que, interpretando correctamente los artículos 7.e) de la LIRPF y 11.Uno 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, en relación con los artículos 101.2 del citado texto refundido y 1 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, fije como criterio interpretativo que, el artículo 7 e) de la LIRPF, objeto de interpretación, excluye la posibilidad de aplicar la exención prevista en el mismo, en caso de desistimiento del empresario, a las indemnizaciones pactadas, es decir, a las contempladas en convenio, pacto o contrato, estimando el recurso de esta representación legal y anulando la sentencia impugnada, por ser contraria a derecho.

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La representación procesal del demandante en la instancia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 25 de febrero de 2020, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del recurso y confirmatoria de la recurrida.

#### **QUINTO. Vista pública y deliberación.**

Por providencia de 5 de marzo de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 7 de mayo de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 28 de julio de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Quinta, impugnada en casación por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, y en concreto determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Asimismo, resulta procedente recordar que, tal y como se recoge en el auto de admisión de este recurso de fecha 16 de abril de 2018, el Tribunal Supremo, por auto de 25 de octubre de 2017, [RCA/2727/2017 (ES:TS:2017:12255A)], ha apreciado que existía interés casacional en un caso idéntico interpuesto por la Administración.

#### **SEGUNDO. Necesaria remisión a la sentencia de 5 de noviembre de 2019 dictada en el recurso de casación núm. 2727/2017 .**

Las cuestiones que el presente recurso plantea han sido abordadas y resueltas por esta Sección en la sentencia de 5 de noviembre de 2019 dictada en el recurso de casación núm. 2727/2017, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, en la que se declara:

"PRIMERO.- La controversia jurídica.

La cuestión que suscita este recurso se refiere al tratamiento tributario de la indemnización por cese de una trabajadora con contrato de alta dirección.



De llegar a la conclusión que dicha indemnización gozaba de la exención establecida en el art. 7.e) del TRLIRPF, la liquidación y sanción impuestas a la empresa recurrente (derivadas de no haber practicado la retención) resultarían improcedentes desde el momento que del art. 101.2 TRIRPF, completado con el art. 73.3.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, resulta que no existe la obligación de practicar retención sobre las rentas exentas.

Ahora bien, para determinar si esa indemnización se encontraba exenta a efectos del IRPF, debe procederse a realizar un análisis secuencial de dos normas jurídicas claramente definidas, por un lado, el artículo art. 7.e) del TRLIRPF y, por otro lado, el art. 11.Uno 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.

El primero de los preceptos -art. 7.e) del TRLIRPF-, será objeto de interpretación principal y directa en el presente recurso de casación, al tratarse de una norma tributaria, cuyo fin es disciplinar las indemnizaciones por despido o cese del trabajador como categoría exenta de IRPF

El segundo de los preceptos ( art. 11.Uno del Real Decreto 1382/1985) -referido a la extinción del contrato por voluntad del empresario y que se califica con acierto por la Administración recurrente, como la normativa laboral de aplicación- reclama, en cambio, una interpretación prejudicial, en la medida que suscita una cuestión no perteneciente al orden administrativo, aunque directamente relacionada con un recurso contencioso-administrativo ( artículo 4 LJCA).

### **SEGUNDO.- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador como categoría exentas de IRPF.**

De acuerdo con el art. 7.e) del TRLIRPF, estarán exentas las siguientes rentas:

"Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato [...]."

Advierte el Abogado del Estado que, aunque se citan como infringidas las normas del TRLIRPF (2004), la cuestión jurídica que plantea el recurso de casación subsiste a la luz del vigente 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 ("LIRPF").

En efecto, la actuación administrativa impugnada incide, en este caso, sobre el ejercicio 2006, por lo debe interpretarse el TRLIRPF (2004), sin perjuicio de que, en la parte que a este recurso interesa, se mantenga la misma redacción en el art. 7 e) LIRPF.

Una lectura pausada del artículo 7.e) TRLIRPF exige tener en consideración si la indemnización percibida por la trabajadora tiene carácter obligatorio en virtud de la normativa a la que se refiere el propio precepto, esto es, el Estatuto de los Trabajadores, su normativa de desarrollo o la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Pues bien, las claves para determinar si esa indemnización (i) es de carácter obligatorio y, (ii) además, lo es en virtud del marco normativo al que se refiere el precepto, deben obtenerse a partir del análisis del art. 11.Uno del Real Decreto 1382/1985.

### **TERCERO.- La extinción del contrato de alta dirección por voluntad del empresario: el carácter obligatorio de la indemnización.**

#### **1.- La regulación normativa.**

En el Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de marzo, la relación del personal de alta dirección se consideró una relación laboral de carácter especial.

La Ley 32/1984, de 2 de agosto, sobre modificación de determinados artículos de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, estableció que el Gobierno, en el plazo máximo de doce meses contados a partir de la entrada en vigor de la referenciada Ley, había de regular el régimen jurídico de las relaciones laborales de carácter especial previstas en el Estatuto de los Trabajadores, mandato cumplido, por lo que se refiere a la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto.

De este modo, y a los efectos del art. 7 e) TRLIRPF, el citado Real Decreto 1382/1985 adquiere la consideración de normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores.

Queda por determinar, sin embargo, si el Real Decreto 1382/1985 establece dicha indemnización con carácter obligatorio, de acuerdo con la propia terminología contenida en el art. 7 e) TRLIRPF.



Pues bien, establece el art. 11 del Real Decreto 1382/1985:

"Extinción del contrato por voluntad del empresario.

Uno. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido."

## **2.- La interpretación de la sentencia de instancia a partir de la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 .**

La *ratio decidendi* de la sentencia impugnada emerge de su Fundamento de Derecho Séptimo, donde analiza la incidencia de la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, a partir de la cual considera que la indemnización tenía carácter obligatorio en la cuantía establecida por la norma laboral, esto es, por el Real Decreto 1382/1985.

Obviamente, la Sala Cuarta no interpreta el art. 7 TRLIRPF pero sí que interpreta el artículo 11 Uno del Real Decreto 1382/1985. Y ello es trascendental por cuanto la sentencia de instancia al proclamar que la indemnización percibida por Fermina era de pago obligatorio -hasta una determinada cuantía-, entiende que hay exención, en la medida que el artículo 7 e) TRLIRPF declara rentas exentas las correspondientes a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio.

Para llegar a dicha conclusión, la sentencia recurrida se basa en la STS (Sala 4ª) de 22 abril 2014, en la que se planteaba si un alto cargo cuyo contrato se extingue por desistimiento del empresario tiene o no derecho a la indemnización de siete días de salario por año de servicio hasta un máximo de seis mensualidades, a que se refiere el artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985, habida cuenta de que en su contrato figuraba una cláusula que permitía la extinción de la relación laboral por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización.

Pues bien, la sentencia de instancia enfatiza los siguientes pasajes de la STS (Sala 4ª) de 22 abril 2014:

"... a juicio de esta Sala Cuarta, la interpretación más lógica del art. 11.1, párrafo segundo del RD 1382/1985, en sí mismo considerado, es que no lo permite. El precepto en cuestión se compone de tres elementos normativos, que son los siguientes: a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..."

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la que pacten las partes: "...pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades".

[...]

Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto -como el del caso de autos- cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación."

Ahora bien, la Audiencia Nacional reconoce que se aparta de una línea jurisprudencial de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, "plasmada, por todas, en la Sentencia de 13 de junio de 2012 (recurso de casación nº 145/2009), que declara la sujeción en su totalidad de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, al no establecer el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio, respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su art. 11 son "a falta de pacto" y "en su defecto" y por tanto, meramente subsidiario de lo convenido, siendo esto así porque si bien el art. 3.1.c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su art. 2.1.a) atribuye "carácter especial" a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación."





Para superar ese criterio precedente, la sentencia de instancia evoca "el carácter complementario del ordenamiento jurídico que atribuye el art. 1.6 del Código Civil a la jurisprudencia del Tribunal Supremo" y añade que "aun cuando no estemos en un supuesto de prejudicialidad en sentido estricto, pues no ha existido un pronunciamiento del orden social respecto del carácter de la relación laboral concretamente analizada en el presente caso, no puede desconocerse que las sentencias dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina por la Sala del Tribunal Supremo competente por razón de la materia tienen una fuerza expansiva especialmente intensa, derivada de la naturaleza misma del recurso de casación para unificación de doctrina aún sin el efecto vinculante de las sentencias dictadas en recursos de casación en interés de ley -vid a importante STC de 19 de marzo de 2012-."

De este modo -concluye- 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.

### **3.- La confirmación de la sentencia de instancia.**

Ciertamente, en nuestra sentencia de 13 de junio de 2012 (recurso de casación nº 145/2009), declaramos la sujeción al impuesto -en su totalidad- de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, aplicando la doctrina recogida en nuestra previa sentencia de 21 de diciembre de 1995.

Ahora bien, en este momento, hay razones fundadas para entender superado dicho criterio.

Por un lado, conforme se ha explicado anteriormente, al ser el Real Decreto 1382/1985, una norma de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores, esta circunstancia permite, cuanto menos, encuadrar el análisis sobre el carácter indisponible de la indemnización.

Por otro lado, porque frente a la interpretación prejudicial que nuestras sentencias contenían del artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, la sentencia posterior de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 abril 2014, acomete una exégesis directa del referido precepto, confirmando, precisamente, el carácter obligatorio de la indemnización en el caso por ella enjuiciado.

En este sentido, resultan muy esclarecedoras las afirmaciones del propio escrito de interposición del Abogado del Estado al admitir "que la Sala de lo Social tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985, pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y de un asunto, la indemnización en caso de cese en el contrato de alta dirección, cuyo conocimiento pleno corresponde a esa jurisdicción (cfr. art. 9.5 LOPJ)."

Por lo que se refiere al "particular valor a la jurisprudencia de otros órdenes jurisdiccionales" además de compartir las propias reflexiones del escrito de interposición, pondremos de manifiesto que el recurso de casación introducido por la Ley Orgánica 7/2015, comporta un mecanismo de interpretación uniforme del derecho público y, a estos efectos, como se infiere, entre otros, de los AATS (Sección de Admisión) de 11 julio 2018, rca. 6304/2017 y de 19 junio 2017 rca. 346/2017, la jurisprudencia de otras salas de este Tribunal Supremo resulta perfectamente trasladable al ámbito contencioso-administrativo.

En consecuencia, ante eventuales fallos contradictorios procedentes de distintas salas jurisdiccionales, nuestro recurso de casación no puede ser interpretado en un sentido reduccionista no resultando posible descartar, a priori, la invocación de una jurisprudencia procedente de otros órdenes jurisdiccionales que, como aquí ocurre, proyecta una clara incidencia en la decisión de las cuestiones planteadas en el seno del proceso contencioso-administrativo.

### **CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución del recurso de casación.**

Teniendo en consideración las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, de acuerdo con lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, fijar como doctrina del presente recurso la siguiente:

A la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.



Sobre la base de la doctrina expresada procede desestimar el recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, sin que, por lo demás, se vislumbre una eventual situación de enriquecimiento injusto de la Administración respecto de la renta que sobrepase el límite obligatorio de la exención pues, como apunta la sentencia de instancia, la propia resolución del TEAC deja constancia de que el sujeto pasivo no declaró las rentas percibidas en concepto de indemnización por cese".

#### **TERCERO. Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento cuarto de la sentencia de 5 de noviembre de 2019 dictada en el recurso de casación núm. 2727/2017.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "[...] Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento cuarto en el sentido siguiente:

A la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

#### **CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede desestimar el recurso de casación deducido por el abogado del Estado, pues, frente a lo que se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de marzo de 2019, recaída en el recurso núm. 722/2017, que estima el recurso interpuesto por don Leopoldo contra la resolución de 26 de julio de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo, a su vez, desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo impositivo 2012, sentencia que se confirma.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm<sup>a</sup>. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ