



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

A/A: Colegiados
Circular 073/14

Estimados colegiados:

Se envía informe emitido por la Comisión de Asuntos Fiscales de nuestro Consejo General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales de España (CGCOGSE), acerca de la tributación fiscal de las indemnizaciones pagadas por la finalización de los contratos temporales, por obra o servicio determinado, con motivo de la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17 de julio de 2013, que asimismo se acompaña:

“1. INTRODUCCIÓN.

Desde esta Comisión de Estudios Fiscales del Consejo General de Graduados Sociales de España, emitimos el siguiente informe para intentar aclarar las dudas surgidas.

Decir, en primer lugar, que ya existen varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos sobre la cuestión planteada, manteniendo en todas el mismo criterio (estas cantidades no están exentas de tributación y por tanto sujetas a retención a cuenta del IRPF), por lo que no se ve necesario el volver a plantearles la misma cuestión pues ya conocemos su respuesta. En el informe aparecen algunas de las consultas referidas, incluso hay una posterior a la sentencia de la Audiencia Nacional que se analiza y en nada cambia el criterio.

Realizamos un análisis legal de la Sentencia de la Audiencia Nacional, sobre las cantidades entregadas como consecuencia de la finalización de los contratos de duración determinada, por obra o servicio, y emitimos unas conclusiones personales:

2. COMENTARIO A LA SENTENCIA AN DE 17 DE JULIO DE 2013.

2.1. Antecedentes históricos.

Es objeto de comentario del presente, la Sentencia de 17 de julio de 2013, dictada por la Audiencia Nacional con ocasión de un litigio entre la empresa PEYBER HISPÁNICA SL y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como consecuencia de una liquidación por el concepto retenciones a cuenta del IRPF sobre retribuciones que habían sido pagadas, en concepto de indemnización, a trabajadores por finalización de contrato temporal, bien por obra o servicio determinado.

La AEAT sometió a retención estas retribuciones al considerarlas sujetas al Impuesto, mientras la empresa, defendía su exención de acuerdo con lo dispuesto en la letra g) del artículo 7 de la Ley del Impuesto y que por tanto no estaban sujetas a retención.

La Administración fundamentaba su tesis en que estas indemnizaciones no traían causa del despido o cese del trabajador sino de la extinción del contrato, por lo que no existía daño o perjuicio a indemnizar en vía laboral. El motivo queda subrayado porque constituye el meollo de la cuestión.

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL
Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL
Tfno. /Fax: 926200820
Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com
www graduadosocialciudadreal.com



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

Y su contemplación es esencial, porque para declarar la sujeción de estas rentas al Impuesto, la Administración no las fundamentaba en la falta de exclusión de las exenciones del artículo 7 de la ley del IRPF vigente, sino que lo hace con apoyo de un concepto tradicional en la normativa reguladora del IRPF, que vio la luz con la primera ley del Impuesto 44/1978 de 8 de septiembre que en su artículo 3.4, y que más bien se construyó como un supuesto de no sujeción más que de exención, fueron reguladas en la primera ley del Impuesto como un concepto general, determinando que “tampoco tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio”

De ahí, se fue consolidando una doctrina que entendía como exentas o no sujetas las indemnizaciones no vinculadas a cosas materiales, sino a personales entendiendo siempre que la dignidad, o la salud, o la vida, o el derecho al trabajo, o cualquier otra faceta similar por la que fuera posible obtener una indemnización, en la medida que compensaba o era reparadora de ese menoscabo no podía quedar sujeta al Impuesto, pues venía a compensar la pérdida o deterioro de esos bienes que no eran susceptibles de integrar el hecho imponible del patrimonio.

Este párrafo fue la cuna del nacimiento de otras diversas exenciones que acabaron enumerándose de forma concreta en una lista en la siguiente ley del Impuesto, 18/1991 de 6 de junio de 1991. Pero esta ley fue el germen y origen de que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estuviesen exentas del Impuesto en cuanto que las cantidades percibidas por estos despidos, se entendía que compensaban la pérdida del derecho al trabajo, y este derecho a trabajar, incuantificable, no era susceptible de integrar el hecho imponible sobre el patrimonio.

Y todavía una buena parte de las indemnizaciones previstas en ese artículo 7 de la ley del Impuesto responden a este concepto originario, si bien este elenco se ha ampliado a otras por motivos meramente económicos o de apoyo a determinadas actividades, o cualquier otro objetivo, o simplemente se ha excluido en otros casos con una finalidad de fomento del empleo (ejemplo el pago único).

2.2. Interpretación normativa.

En la actualidad, ya no tenemos un concepto general del derecho que regule las exenciones, como sucedía en la ley 44/78, sino con un verdadero repertorio de supuestos concretos que además tienen carácter de numerus clausus. Una renta está exenta si está incluida en alguna de las letras de ese artículo séptimo de la ley. Y no exenta – con matizaciones - si no lo está.

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL
Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL
Tfno. /Fax: 926200820
Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com
www graduadosocialciudadreal.com



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

Por tal razón, en la actualidad, el concepto abstracto que en un principio dio origen a la determinación de cuales rentas podía quedar o no exentas ha desaparecido, - sin perjuicio de que en algunas ocasiones pueda venir de auxilio en la interpretación de la ley como antecedente legislativo artículo 3 CC. Pero lo cierto, es que si la norma es clara y no deja lugar a dudas, en la interpretación de la misma habrá que estar atendiendo al sentido propio de sus palabras según el primer criterio de interpretación del artículo 3 CC por lo que la interpretación según los antecedentes históricos quedaría descartada.

Todo lo anterior es aplicable por muy evidente que sea la indemnización que podamos percibir por la compensación de la pérdida o deterioro de un bien o derecho no susceptible de integrar el hecho imponible sobre el patrimonio. Y que por mucho que aleguemos tal circunstancia ante la Inspección, cómo tal indemnización no venga expresamente incluida en el elenco del artículo séptimo, Inspección, nos la hará incluir en la declaración como renta sujeta.

A todo esto, la letra g) del artículo 7 de la Ley del Impuesto extiende la extensión a:

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.

La normativa laboral, regula diversas indemnizaciones por causa de extinción del contrato de trabajo: Movilidad geográfica, modificaciones sustanciales del contrato de trabajo, por causas técnicas y organizativas. Por despido colectivo, por despido improcedente, y por... finalización de contrato temporal. (Artículo 49.1 c) Estatuto de los Trabajadores:

c) Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato. A la finalización del contrato, excepto en los casos del contrato de interinidad y de los contratos formativos, el trabajador tendrá derecho a recibir una indemnización de cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar doce días de salario por cada año de servicio, o la establecida, en su caso, en la normativa específica que sea de aplicación.

Y habrá que preguntarse, que es lo que lleva a la Administración a entender que si la extinción del contrato de trabajo por culpa no imputable al trabajador, origina una indemnización, cual es la causa por la que la indemnización pagada por la extinción del contrato, por el tiempo pactado, está sujeta al Impuesto, porque motivos de extinción son todos, unos y otros.

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL
Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL
Tfno. /Fax: 926200820
Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com
www graduadosocialciudadreal.com



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

La Administración, como se ha apuntado al principio no mantiene su tesis en que tal supuesto no se encuentra excluido de los casos del artículo 7, sostiene que no le es aplicable, porque estas indemnizaciones no traen causa del despido o cese del trabajador sino de la extinción del contrato, por lo que no hay daño o perjuicio a indemnizar en vía laboral según recoge literalmente el acta de Inspección

Esta interpretación sería aceptable, si se hubiera realizado al amparo de lo dispuesto en el artículo 3.4 de la Ley 44/1978, pero tal norma legal ya fue derogada, y desde luego, la redacción de la ley actual 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no deja lugar a dudas por la claridad del precepto contenido en su letra e):

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.

En estos casos confluyen tres circunstancias: Que se trata de una verdadera indemnización por la extinción de un contrato de trabajo, porque es obligatoria y además, viene prevista en el Estatuto de los Trabajadores. Cumple pues todos los requisitos para quedar encuadrada en la letra g) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

No existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tiene en todos los casos una naturaleza indemnizatoria o reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, o su no renovación en el caso de los contratos que nos ocupan de tiempo determinado o de obra o servicio.

Tanto en el despido como en el cese cuestionado, se produce una ruptura de la relación laboral, de carácter definitivo, que lleva consigo una indemnización obligatoria, en una cuantía predeterminada en el ET, que se excluiría únicamente en caso de acuerdo o convenio, en las cuantías que superen los límites legales impuestos con carácter obligatorio o para el caso de readmisión del trabajador.

La anterior interpretación a sensu contrario viene incluso avalada por otra dictada por la misma Audiencia Nacional de fecha S 25-10-2007, recaída en recurso 655/2004. En esta sentencia se enjuiciaba también una liquidación practicada por Inspección por retenciones del trabajo que traían causa de indemnizaciones por extinciones de contratos de duración temporal. Y en este caso, la argumentación de la Sala de la Audiencia, fue considerar a las citadas como una compensación recibida por el trabajador, distinguiendo entre indemnización y compensación. Si bien, en la fecha en que tuvieron lugar los hechos, las citadas cantidades, bien sea indemnizaciones como compensaciones, no venían recogidas como obligatorias en el Estatuto de los Trabajadores, por lo que en fondo, como concluye el tribunal, se trataba de cantidades por lo que no puede considerarse que la cantidad satisfecha sea una indemnización establecida con carácter obligatorio en el

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL

Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL

Tfno. /Fax: 926200820

Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com

www.ggraduadosocialciudadreal.com



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

Estatuto de los Trabajadores sino que deriva de un pacto o voluntad unilateral del empresario. Y fue por ese motivo, que estimó las pretensiones de la Administración.

De donde se puede colegir, que la jurisprudencia de la Audiencia relación con esta cuestión tiene muy en cuenta el elemento normativo vigente en la determinación de la exención o sujeción de este tipo de rentas, alejándose por tanto de los postulados de la Administración.

2.3. Futuro de la cuestión y conclusiones personales.

De lo anterior, la Sentencia de la AN que sirve de comentario fundamenta la exención de tales rentas en el principio de legalidad, y mientras que tal texto legal no se derogue, o modifiquen la norma, tales rentas están plenamente exentas del Impuesto.

Al contrario, la Administración en sus numerosas consultas vinculantes, sostiene lo ya comentado: que esta indemnización no trae causa de un despido, sino de la terminación de un contrato de duración determinada y que por tanto, está sujeta al Impuesto.

DGT núm. 1189/2004, de 11 mayo, DGT núm. 330/2003, de 5 marzo; DGT núm. 1397/2002, de 25 septiembre, o esta última, DGT 1123/2011 de 4 de mayo.

Incluso después de la sentencia de Audiencia Nacional comentada tenemos una Consulta Vinculante V3581-13, de 11 de diciembre de 2013 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, que se mantiene en sus mismos postulados y viene a decir:

“En consecuencia, las cantidades que se perciban estarán, como rendimientos del trabajo, plenamente sujetas al Impuesto y a su sistema de retenciones e ingresos a cuenta, conforme a lo previsto en los artículos 17 y 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas.

*Por último, procede señalar la aplicación de la reducción del 40 por ciento a que se refiere el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, y que será aplicable en los casos en que exista un período de generación superior a dos años, es decir, que se trate de **contratos temporales** de duración superior a dos años.”*

Respecto de la sentencia comentada, esta sola resolución de la Audiencia Nacional, es muy poco para sostener que la Administración va a modificar su criterio, pues como se sabe, únicamente dos sentencias sucesivas del Tribunal Supremo crearían jurisprudencia, obligando a la Administración, pero hay que tener en cuenta además que el alto Tribunal, nos ha ido dando una de cal y otra de arena en sus últimas resoluciones.

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL
Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL
Tfno. /Fax: 926200820
Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com
www.ggraduadosocialciudadreal.com



ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE GRADUADOS SOCIALES DE CIUDAD REAL

Por tanto, no creo que desacierte, si mantengo que la Administración seguirá realizando liquidaciones por este concepto mientras el Alto Tribunal no resuelva lo contrario.

Por último hay que destacar que si el empresario ha pagado rentas de este tipo, y optamos por no practicar retención sobre ellas, por entenderlas exentas, tendremos que incluirlas en el resumen anual como rentas exentas, poniéndoselo en bandeja a la Administración para practicar la correspondiente liquidación. Y como no es previsible que la empresa pueda recuperar estas retenciones que debiera soportar el trabajador, dado que en la mayoría de los casos, ya no existirá vínculo laboral alguno, será la cuenta de explotación de esta empresa la que soporte tales retenciones y de esta forma, la partida de gastos de personal se verá incrementada. Cuando no entienda además la Administración que esa conducta es infractora, y se imponga la correspondiente sanción.

Y como alternativa solo le quedará iniciar un procedimiento judicial largo y costoso, y con resultados bastante inciertos.

Por lo tanto, convendría al interés de la empresa (y al nuestro propio) practicar retención sobre esos rendimientos, y dejar que sea la decisión del trabajador, quién en cada caso, pueda impugnar su declaración del Impuesto solicitando la devolución de esas retenciones cuestionadas.”

Esperando que lo enviado sea de vuestro interés, recibid un cordial saludo,

Colegio de Graduados Sociales de Ciudad Real.

Apdo. Correos 506 · 13080 · CIUDAD REAL
Dependencia en Juzgados: Planta 1ª - Zona A. C/ Eras del Cerrillo, 3 · 13004 · CIUDAD REAL
Tfno. /Fax: 926200820
Correos Electrónicos: ciudadreal@graduadosocial.com / colegio@graduadosocialciudadreal.com
www graduadosocialciudadreal.com