

## PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DEL PAGO DE COMPENSACIONES POR PERJUICIOS FISCALES A ANTIGUOS TRABAJADORES

### Problemática tributaria del pago de compensaciones por perjuicios fiscales a antiguos trabajadores

La Administración Tributaria ha intensificado recientemente sus actuaciones de comprobación sobre las extinciones de relaciones laborales con el fin de verificar si estas se producen como consecuencia de un despido (y, por lo tanto, permiten disfrutar de una exención en la indemnización por despido) o se trata de un cese de mutuo acuerdo. Como consecuencia de esta regularización, las empresas pueden considerar o verse obligadas a abonar una compensación a sus trabajadores por los perjuicios que estos últimos han sufrido. Este artículo analiza la problemática fiscal que estas compensaciones abonadas a antiguos empleados pueden acarrear.

### Tax implications of compensations paid to former workers for emerging tax damage

The Spanish tax authorities have recently intensified the review of employment relation terminations to verify whether these are due to a dismissal (in which case the employee can benefit from an exemption on its severance payment) or the termination has been agreed between the employee and the employer. Therefore, companies might consider or be forced to pay a compensation to its employees on the basis of the emerging tax damage as a consequence of this regularization. This article analyses the tax implications of such compensations to former employees.

#### PALABRAS CLAVE

Inspección fiscal, Extinción de la relación laboral, Abono de compensaciones, Tributación de la indemnización por despido.

#### KEY WORDS

Tax Audit, Termination of Employment Relationship, Compensation, Severance Payment, Taxation of Severance Payment

Fecha de recepción: 1-10-2018

Fecha de aceptación: 18-10-2018

### 1 · INTRODUCCIÓN

Recientemente, la prensa se ha hecho eco de una campaña de la inspección tributaria para revisar en el ámbito de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) los despidos que algunas compañías que operan en España han llevado a cabo sobre trabajadores en edad cercana a la jubilación. La inspección tributaria cuestiona la consideración de estos ceses de la relación laboral como auténticos despidos e intenta recalificarlos como ceses de mutuo acuerdo de la relación laboral.

La cuestión no es baladí dado que, conforme al artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (“Ley del IRPF”), la indemnización legal por despido (aquella que corresponde percibir a los trabajadores en ausencia de acuerdo, pacto o convenio) está exenta de tributación hasta la cuantía de 180.000 euros (límite establecido desde 2015), mientras que el exceso puede disfrutar de una reducción del 30 % (hasta un límite de 90.000 euros de reducción) si el periodo de servicio supera los dos años de duración. Por su parte, la compensación que en su caso recibiera el trabajador por acceder de mutuo acuerdo a cesar en su relación laboral únicamente goza de esta reducción del 30 % de su importe, también con un límite de 90.000 euros de reducción, si bien en este caso el disfrute de esta reducción no está condicionado a una duración de la presta-

ción de servicios superior a dos años porque este rendimiento tiene la consideración de obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (cfr. artículos 18.2 de la Ley del IRPF y 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF).

En consecuencia, la recalificación llevada a cabo por la inspección tributaria conlleva el afloramiento de una cuota dejada de ingresar que suele exigirse a los antiguos trabajadores junto con los intereses de demora correspondientes y, en su caso, una sanción tributaria. La inspección tributaria también podría dirigirse en los mismos términos, de manera aislada o simultánea, contra la empresa empleadora por haber incumplido su obligación de retener si el derecho a comprobar esta obligación no ha prescrito. Sin embargo, en este caso no puede reclamar el principal de la deuda tributaria de ambos obligados tributarios de manera simultánea, pues de lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria al ser la retención una obligación tributaria a cuenta de la obligación tributaria final.

En el curso de estas inspecciones, no es infrecuente que la empresa llegue a algún tipo de acuerdo con los trabajadores para resarcirles total o parcialmente por los daños que estos lleguen a sufrir si la recalificación del despido como de mutuo acuerdo finalmente prospera. También puede pac-

tarse que, si la Administración Tributaria exige alguna cuota de retención contra la empresa por las retenciones no practicadas contra el trabajador, esta se abstendrá de repetirla en modo alguno contra los trabajadores.

Estos acuerdos se fundamentan muchas veces en el hecho de que los trabajadores han obrado en cierta manera guiados por la empresa, que es quien ha otorgado el tratamiento jurídico de despido al cese de su relación laboral, tanto desde el punto de vista laboral (preparando cartas de despido, explicitando los motivos, cuantificando la indemnización correspondiente) como tributario (no practicando retención y consignando la indemnización como exenta en el certificado de retenciones). En consecuencia, la empresa puede sentirse en cierto modo responsable moral de los daños sufridos por sus antiguos trabajadores (si bien desde el punto de vista tributario ellos también son responsables de determinar y cuantificar correctamente su base imponible a efectos del IRPF).

También puede suceder que, una vez comunicada la voluntad unilateral de la empresa de despedir al trabajador, se inicie una negociación para regular los efectos de este despido y, en particular, respecto de las cantidades a las que el trabajador tiene derecho en concepto de indemnización. En esta negociación, el trabajador habría negociado con el convencimiento de que, al estársele despidiendo, las cuantías que iba a recibir serían libres de impuestos, y este convencimiento estaría plasmado de forma expresa o tácita en el acuerdo finalmente alcanzado. En consecuencia, la regularización de la inspección tributaria podría suponer un quebranto de las legítimas expectativas del trabajador que justificarían una reclamación por parte de este. La empresa entonces abonaría esta compensación para evitar litigios con el trabajador.

Sea como fuere, este artículo trata de plasmar las principales cuestiones que este tipo de compensaciones o cláusulas de no repetición suscitan desde el punto de vista tributario y, en particular, su calificación jurídica y su consideración como gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades ("IS").

## 2 · CALIFICACIÓN JURÍDICA

### 2.1 · Compensaciones monetarias

A la hora de calificar este pago a efectos del IRPF se plantea la duda de si debe considerarse un rendi-

miento del trabajo (teniendo en cuenta que la relación laboral ha dejado de existir cuando se abona) o una ganancia patrimonial no derivada de una transmisión patrimonial. La diferencia entre una calificación y otra no tendría especial incidencia desde el punto de vista del impuesto final del trabajador (ambas rentas se encuadrarían en la base imponible general del IRPF) más allá de la distinta tipología de gastos deducibles admitidos, pero sí desde el punto de vista de las retenciones que deben practicarse. Por lo tanto, esta calificación también resulta relevante para el empresario, puesto que en una alternativa él también resulta obligado a retener, mientras que en la otra queda eximido de esta obligación y, por tanto, de este riesgo fiscal. Al margen de este debate, *a priori* podría llegar a plantearse si cabría calificar esta compensación como una mera donación o liberalidad que debería tributar en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, el artículo 17.1 de la Ley del IRPF define los rendimientos del trabajo como aquellos que derivan directa o indirectamente de una relación laboral, en los siguientes términos: "*Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, 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*".

Por su parte, el artículo 33.1 de la Ley del IRPF define las ganancias patrimoniales con carácter residual, esto es, como aquellas rentas que no están calificadas como otro tipo de rendimientos en la Ley del IRPF: "*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*".

Como puede verse, la cuestión radica en determinar si esta renta puede considerarse indirectamente derivada de una relación laboral o si, por el contrario, obedece a otro tipo de causa. Si puede considerarse derivado indirectamente de la relación laboral extinguida, la calificación como rendimiento del trabajo es clara y, dado que esta relación es eminentemente onerosa, se podría descartar por completo la calificación como donación. De hecho, por si cupiera alguna duda, el artículo 3.d) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de forma expresa excluye del

ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a estos rendimientos precisamente por derivar indirectamente de una relación laboral.

Si obedece a otro tipo de causa, sí deberían analizarse las concretas circunstancias concomitantes a la compensación para determinar a qué causa obedece la compensación. Si es a una causa onerosa, se calificaría como ganancia patrimonial no derivada de una transmisión patrimonial. En cambio, si la causa es lucrativa, nos conduciría al ámbito del Impuesto sobre Donaciones.

No obstante, entiendo que con carácter general no es necesario este análisis dado que, en mi opinión, debería prevalecer con carácter general la consideración de renta derivada indirectamente de una relación laboral y, en consecuencia, la calificación de la renta debe ser la de rendimiento del trabajo. Esta es la calificación que se ajustará más fielmente a la verdadera naturaleza de la contraprestación y a la causa que motiva estas compensaciones, sin perjuicio de que en algún caso concreto, atendiendo a las circunstancias particulares, pudiera no ser así.

Dejando a salvo estas situaciones particulares, lo normal es entender que la compensación es una retribución más de la relación laboral, incluso aunque esta relación ya haya cesado. De hecho, la empresa no habría accedido a abonar esta compensación si no hubiera existido previamente una relación laboral que la vinculaba con los trabajadores. Esta relación ya no existe, pero de ella trae causa la compensación que se abona y por ello puede concluirse que deriva “*indirectamente*” de la antigua relación laboral. También puede argumentarse que la voluntad de las partes al abonar esta compensación es la de saldar definitivamente aquella relación laboral que se ha extinguido, o de evitar litigios derivados de no haber saldado correctamente aquella.

La doctrina de la Dirección General de Tributos (“DGT”), si bien no ha abordado directamente esta cuestión, aporta argumentos para corroborar la conclusión que he señalado en el párrafo anterior en supuestos relativamente similares cuyo elemento de hecho común es que, cuando la empresa abona la compensación, no existe relación laboral (bien por haberse extinguido, como en las consultas V2688-11, de 7 de septiembre, o V1995-11, de 8 de noviembre, bien porque nunca llega a iniciarse la relación, como en las consultas V2854-14, de 22 de octubre, V0078-17, de 19 de enero o V1392-17, de 5 de junio).

También puede mencionarse la Consulta General 1389-01, de 3 de julio, que aborda una compensación que la empresa abona a antiguos administradores, la cual es calificada como rendimiento del trabajo por la DGT. No obstante, el razonamiento de esta consulta es demasiado escueto y no permite discernir si la DGT alcanza esta conclusión simplemente por tratarse de un rendimiento abonado a administradores (que, *ope legis*, es un rendimiento del trabajo con arreglo al artículo 17.2.e de la Ley del IRPF) o si en ella subyace un razonamiento más elaborado que permitiera extender sus conclusiones al hecho que nos ocupa.

En cualquier caso, como puede comprobarse, la DGT adopta una interpretación extensiva del concepto de rendimiento del trabajo, otorgando esta calificación a todo rendimiento que sustituye a lo que debería haberse cobrado en el desempeño de una relación laboral y que no llega a cobrarse — incluso porque la relación no llega a existir — o todo aquello que “*de alguna forma*” derive de una relación laboral. Estos dos criterios podrían aplicarse al caso de la compensación, que ciertamente deriva “*de alguna forma*” de una relación laboral. Hasta puede argumentarse que esta compensación sustituye a lo que el trabajador debería haber cobrado después de impuestos si su relación laboral hubiera concluido mediante un despido no recalificado como cese de mutuo acuerdo, tal y como habían pretendido las partes.

Finalmente, en el caso de que sobre la compensación se pactara algún tipo de elevación al íntegro (*gross-up*) para compensar el efecto fiscal que el abono de estos rendimientos (sujetos y no exentos) ocasiona a los trabajadores, estas cantidades deberían seguir el mismo tratamiento que el principal que ocasiona su abono al tratarse de una compensación accesoria respecto de la cuantía principal. En consecuencia, deberían considerarse también rendimientos del trabajo.

## 2.2 · Renuncia a repetición

Las conclusiones que se han expuesto en el apartado anterior respecto al tratamiento jurídico de las compensaciones abonadas a los trabajadores son extrapolables también a los supuestos en los que la Administración Tributaria se dirige contra el empleador por no haber cumplido correctamente su obligación de retener y este decide no repetir el principal contra los trabajadores. En estos casos, al no producirse esta repetición, los trabajadores se

estarían beneficiando, puesto que habrían recibido rendimientos no exentos sin soportar la retención y, a pesar de ello, estarían facultados para acreditar esta retención contra su impuesto final para reducir su carga tributaria.

En esta situación, si bien no existe en el ámbito estrictamente tributario una vía para reclamar estas retenciones no practicadas, sí surge un crédito no fiscal contra los trabajadores, tal y como ha confirmado la DGT (Consultas Vinculantes V0904-05, de 20 de mayo, y V2644-13, de 4 de septiembre, entre otras), que sería tutelable en vía jurisdiccional, con independencia de las dudas que suscita la viabilidad de repercutir estas cantidades unilateralmente sin acuerdo del trabajador ni tutela judicial del derecho (por ejemplo, Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2010, con número de recurso 104/2009,\* 14 de diciembre de 2009, con número de recurso 49/2009, y de 23 de julio de 2008, con número de recurso 110/2007).

Siendo esto así, la renuncia a este derecho de repetición como consecuencia de un acuerdo con los trabajadores debería calificarse también como un rendimiento del trabajo por los mismos razonamientos que se han expuesto ya previamente. La única particularidad radicaría en que, en este caso, se trataría de un rendimiento del trabajo en especie sujeto a ingreso a cuenta en lugar de a retención. No obstante, si se pactara una elevación al íntegro (*gross-up*) sobre el impuesto final y esto implicara la necesidad de abonar cantidades dinerarias al trabajador para que este pudiera afrontar su impuesto final, estas cantidades sí tendrían la condición de rendimiento del trabajo dinerario.

Como excepción, podría llegar a plantearse el tratamiento como ganancia patrimonial si no existe ningún pacto entre la empresa y los trabajadores, sino que es la empresa, *motu proprio*, la que renuncia a la reclamación. No obstante, este escenario parece más teórico que práctico: si las actuaciones inspectoras se realizan de manera simultánea contra empresario y contra trabajadores, resultaría difícil de justificar la ausencia de acuerdo. Si, en cambio, las actuaciones se realizan solo frente a la empresa, en la práctica los trabajadores no llegarían a tener conocimiento de tal renuncia y seguirían en el convencimiento de que han autoliquidado correctamente su impuesto como rendimiento del trabajo exento.

Por supuesto, lo señalado en este apartado no resultaría de aplicación si el trabajador, una vez recibida su indemnización por despido sin reten-

ción, decide declararla como no exenta tras realizar el análisis tributario oportuno y no hace uso del derecho previsto en el segundo párrafo del artículo 99.5, párrafo segundo de la Ley del IRPF para deducir la retención que se le debería haber practicado. En estos casos, no existiría un derecho a repetir de la empresa contra el trabajador. A este respecto puede añadirse que la aplicación de lo previsto en el artículo 99.5 de la Ley del IRPF en el caso particular de un despido recalificado como cese de mutuo acuerdo suscita dudas: al tratarse (de acuerdo con el criterio de la Administración) de un cese de mutuo acuerdo, no resultaría difícil argumentar que la ausencia de retención no se debe a una causa imputable “exclusivamente” al retenedor porque el retenedor y el trabajador han acordado darle ese tratamiento laboral y fiscal.

### 2.3 · Devengo

Finalmente, no puede concluirse esta sección sin dedicar unas líneas a confirmar que, con carácter general, estos rendimientos no constituyen cuantías a las que los trabajadores tuvieron derecho en el momento en el que fueron despedidos, sino que surgen *ex novo* cuando resultan exigibles por los trabajadores conforme a los acuerdos de compensación alcanzados (artículo 14.1.a de la Ley del IRPF).

En consecuencia, no procedería la presentación de ninguna declaración complementaria; estas rentas se declararían en la declaración correspondiente al ejercicio en el que resultan exigibles (probablemente, el ejercicio en el que la empresa y el trabajador cierran su acuerdo y la empresa confirma su obligación de abonar una compensación). Por su parte, la normativa aplicable a efectos de retenciones y declaraciones definitivas sería la correspondiente a este mismo periodo de liquidación. La Consulta Vinculante V1995-11, de 7 de septiembre, referida a la indemnización transaccionada entre una empresa y un antiguo empleado para poner fin a un litigio de reclamación de cuantía, confirma este criterio.

Es posible que haya pasado un largo espacio de tiempo desde el cese de la relación laboral, de modo que las circunstancias personales y familiares del trabajador en este devengo pueden haber variado significativamente. En consecuencia, resultaría recomendable que los trabajadores faciliten un nuevo modelo 145 o confirmaran la vigencia de los datos personales y familiares contenidos en el últi-

mo modelo entregado antes de que se extinguiera la relación laboral original. De esta forma se garantiza una correcta determinación de las retenciones a practicar.

### 3 · DEDUCIBILIDAD DEL GASTO

Con arreglo a la Ley 28/2014, de 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (“LIS”), para que un gasto sea considerado fiscalmente deducible a los efectos del IS, este debe estar correlacionado con los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo (artículo 11.1 y 15 de la LIS), en el sentido de que el gasto debe ser útil o conveniente para obtener los ingresos tributables. Sin embargo, no se requiere que el gasto sea estrictamente necesario o imprescindible para obtener los ingresos, como se exigía en anteriores normas. En cambio, no son deducibles los donativos y liberalidades.

Dado que la empresa no tiene ninguna obligación legal de abonar estas compensaciones o de efectuar una renuncia a reclamar las retenciones soportadas, la Administración Tributaria podría considerar que estos actos constituyen liberalidades no deducibles por no estar correlacionados con sus propios ingresos. Precisamente, en el caso de retenciones no practicadas que la Administración Tributaria reclama al empresario y que este decide no repetir, la DGT ya ha confirmado este posicionamiento (Consulta Vinculante V904/2005, de 20 de mayo y Consulta General 2021-01, de 13 de noviembre —esta última permite la deducción si no existen vías de reclamación contra los trabajadores—).

La DGT no ha abordado directamente la deducibilidad de las compensaciones que se abonen, pero sí existen al menos dos consultas que abordan supuestos relativamente parecidos y que invitan a pensar que la posición sería idéntica a la señalada para el caso de retenciones no repetidas:

La primera es la Consulta Vinculante V2241-10, de 19 de octubre, que considera no deducible la repercusión de la parte proporcional del coste de la indemnización de un despido entre todas las compañías de un mismo grupo en las que un trabajador ha prestado sus servicios (al igual que en el caso que se analiza en este artículo, la empresa llega a un acuerdo con otra de su mismo grupo conforme al cual asume unos gastos a los que no está obligada).

La segunda es la Consulta Vinculante V0142-08, de 28 de enero, que aborda un supuesto en el que una empresa reclama a dos compañías de seguros una

cantidad por un accidente laboral de uno de sus trabajadores. Una de las compañías decide abonar el importe y repite contra la segunda compañía, que se niega a abonarlo por considerar que, en atención a las cláusulas contractuales aplicables, el trabajador no tenía derecho a la cantidad que se reclama. La DGT considera que el pago de la compañía aseguradora no es fiscalmente deducible porque se trata de un mero anticipo y no estaba obligada legal o contractualmente a realizar el pago.

No obstante, existen argumentos para sostener que, al menos, una parte de las compensaciones que se abonaran sí deberían ser consideradas como gasto fiscalmente deducible. En particular, existen precedentes jurisprudenciales del orden social que condenan a reembolsar el importe de las sanciones e intereses de demora soportados por los trabajadores como consecuencia de la falta de retención por parte de la sociedad (Sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 11 de abril de 2016, con número de recurso 591/2016, sentencia del Juzgado de lo Social n.º 33 de Madrid de 1 de marzo de 2017, con número de recurso 1224/2016, y, *a sensu contrario*, la sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 16 de junio de 2015, con número de recurso 2806/2015).

Con arreglo a estos precedentes, la parte de las compensaciones que se abonaran y que fueran imputables a los intereses de demora y a las sanciones que soporta el trabajador (e incluso al *gross-up* acordado sobre esta parte de las compensaciones) no debería ser tratada como una mera liberalidad no correlacionada con los ingresos de la compañía. Con su abono, la empresa estaría simplemente admitiendo el derecho que la ley concede a los trabajadores a reclamar estas cuantías por haberles irrogado un daño. De esta forma, se evitan reclamaciones, mayores intereses de demora y daño reputacional o de moral entre los trabajadores actuales (que podrían adoptar una actitud hostil ante la empresa por considerar inadecuado el trato que dispensa a los antiguos empleados). Todo ello repercutiría en unos menores ingresos o en unos mayores gastos y, en consecuencia, en unos menores beneficios.

Esta justificación sería más sólida si existiera además un acuerdo transaccional con los trabajadores en el que estos renunciaran a posibles acciones y, además, asumieran obligaciones adicionales, tales como la colaboración en los procedimientos de inspección tributaria, la aceptación de la representación conjunta o la facilitación de la información

necesaria para la buena llevanza de los procedimientos de inspección tributaria. En este sentido, la Consulta Vinculante V0989-15, de 27 de marzo, trata un supuesto en el que un antiguo trabajador y su empresa transigen respecto del importe de una indemnización por accidente laboral, considerándose que esta indemnización es un gasto fiscalmente deducible si bien puntualiza que solo en la medida en que no suponga el abono de una sanción.

Sin embargo, esta argumentación es difícilmente extrapolable al resto de los conceptos que se abonen en la compensación o a los importes no retenidos a cuya repetición se renuncia, que sí tendrían la calificación de liberalidades, salvo que lograra argumentarse que el empresario tenía alguna obligación legal o contractual de asumirlos. Por ejemplo, podría argüirse que las indemnizaciones pactadas con los trabajadores eran netas de impuestos y que, por lo tanto, las actuaciones inspectoras ponen de manifiesto una nueva obligación de pago para la empresa, que debe garantizar que las cantidades sigan siendo netas. No obstante, este razonamiento debería construirse cuidadosamente, en particular a la luz de la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en torno a la nulidad de este tipo de cláusulas (Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2009, con número de recurso

900/2008, así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de junio de 2015, con número de recurso 280/2015, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco de 19 de diciembre de 2017, con número de recurso 2372/2017).

Como puede verse, existe una falta de paralelismo entre el tratamiento fiscal a efectos del trabajador y de la empresa. En el ámbito del trabajador parece que prevalece el carácter oneroso de la causa que motiva el pago, de tal forma que se trata como un rendimiento del trabajo a los efectos del IRPF. En cambio, desde la perspectiva de la empresa, el estado actual de la cuestión, y en particular la doctrina de la DGT, se inclina (con las excepciones ya señaladas) hacia la consideración de liberalidad. Conveniría plantearse si esta dicotomía es deseable y, en su caso, corregirla. En este sentido, entiendo que la verdadera naturaleza de esta compensación es onerosa y que, por tanto, la solución más correcta sería la de excluir su consideración como donativo o liberalidad y permitir su deducibilidad en el ámbito del IS. No obstante, en tanto la DGT no modifique su criterio, considerar deducible este gasto entrañaría un riesgo fiscal considerable.

ALBERTO ARTAMENDI GUTIÉRREZ\*

---

\* Abogado del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona)