

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ004226

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 21 de diciembre de 1995**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4174/1994***SUMARIO:**

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Personal de alta dirección. *Despido por desistimiento del empresario.* El RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección) no establece 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 subsidiarias de lo convenido. Pues bien, conjugando las normas fiscales y laborales resulta que «las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio», y por tanto no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan «el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente», de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el RD 1382/1985 (Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), las indemnizaciones que por el cese del personal de alta dirección se perciban, quedan sujetas al Impuesto por imperio de la norma general que contiene el art. 14 Ley 44/1978 (Ley IRPF). Voto particular.

PRECEPTOS:

Ley 44/1978 (Ley IRPF), arts. 3.º 4 y 14.
RD 2384/1981 (Rgto. IRPF), art. 10.1 y 2.
Ley 8/1980 (ET), art. 2.º.
RD 1382/1985 (Alta dirección), art. 11.

PONENTE:

Don José María Ruiz-Jarabo Ferrán.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Don ... interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de octubre de 1991, que había desestimado el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de septiembre de 1990, que al desestimar la correspondiente reclamación había declarado conforme a Derecho el acto de retención que por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas le había sido practicado por el Banco «..., SA», al abonarle una indemnización prevista en el contrato que el mencionado recurrente había suscrito con la precitada entidad bancaria, recurso contencioso-administrativo en el que seguido por sus trámites, recayó Sentencia de fecha 8 de marzo de 1984, por la que la Sección 2.ª de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional estimó el indicado recurso, anulando la resolución impugnada, al igual que el acto de retención practicado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el Banco «..., SA», declarando el derecho a que le fuera devuelta la suma de 24.416.017 pesetas, indebidamente ingresada en el Tesoro Público, con los intereses de demora desde el día de la retención.

Segundo.

Notificada a las partes la anterior sentencia, el Abogado del Estado preparó contra la misma recurso de casación conforme a lo dispuesto en los artículos 96 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, y una vez recibidos en esta Sala los autos de la Sala correspondiente de la Audiencia Nacional, se dio traslado al Abogado

del Estado por 30 días para que formulara el escrito de interposición, lo que hizo en escrito de 2 de agosto de 1994, en el que después de alegar los antecedentes, requisitos legales y motivos de casación que entendió procedentes, terminaba suplicando de esta Sala se dictara sentencia por la que estimando el recurso, se case, anule y revoque la recurrida, confirmando en su integridad las resoluciones administrativas impugnadas.

Tercero.

Habiéndose personado como recurrido Don ..., se le dio traslado del escrito de interposición del presente recurso para que formalizara el de oposición al mismo, lo que hizo en escrito de 30 de enero de 1995, en cuyo suplico se interesó de esta Sala la desestimación del recurso, y habiendo quedado concluidas las presentes actuaciones, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 12 del corriente mes de diciembre, fecha en la que tuvo lugar dicha actuación procesal.

Cuarto.

Habiendo discrepado la Sala del criterio sustentado por el Magistrado Ponente Excelentísimo Señor Don Alfonso Gota Losada, y expresando éste su intención de formular voto particular, se acordó, con arreglo a lo que dispone el artículo 206 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, designar nuevo Ponente al Magistrado Presidente de la Sección Excelentísimo Señor Don José María Ruiz-Jarabo Ferrán.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Con carácter previo al enjuiciamiento del motivo de casación que articula la Administración recurrente, se hace necesario examinar la supuesta inadmisibilidad del recurso de casación a que se refiere la parte recurrida y que, aun cuando no se concreta en petición alguna en el «suplico» del escrito de oposición al mismo, es objeto de desarrollo a lo largo de él.

Tal oposición se basa en que el Abogado del Estado no aporta «aquellos argumentos, razonamientos, aspectos o matices nuevos que demuestren que la solución dada por la sentencia no es correcta por infringir el artículo 10.1 a) y 2 e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981». Esta afirmación debe rechazarse porque la misma parte recurrida afirma lo contrario, al reconocer que el escrito del Abogado del Estado contiene una argumentación «muy habilidosa» que «de manera deshilvanada y asistemática deja aquél caer en su escrito de interposición del recurso», lo que se corresponde con el hecho de que el recurrente analiza y critica la interpretación que la sentencia ha hecho del artículo 10.1 a) y 2 e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, en los términos exigidos en esta clase de recursos.

Segundo.

Se articula por la Abogacía del Estado un único motivo de casación, al amparo del artículo 95.1.4.º de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional, en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, basado en la infracción de lo que dispone el artículo 10.1 a) y 2 e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981.

Por razón de la fecha en que se produjeron los hechos -20 de julio de 1989-, resulta aplicable al caso la regulación contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de septiembre de 1978 y el Reglamento para su aplicación de 3 de agosto de 1981.

Tras establecer el artículo 14 de la Ley que «se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones, cualesquiera que sea su denominación y naturaleza, que se deriven exclusivamente, bien sea directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo», el artículo 8.º e) del Reglamento de 1981 - repitiendo lo que dispone el art. 3.º 4 de la Ley- estableció que no 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 en el Impuesto sobre el Patrimonio», añadiendo el artículo 10.1, que «se considerarán incluidas entre las indemnizaciones a que se refiere la letra e) del artículo 8.º anterior:

a) Las que se deriven de ... cese del sujeto pasivo hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente». Y, por el contrario, «no se considerarán, en ningún caso, incluidas entre las indemnizaciones a que se refiere la letra e) del artículo 8.º anterior:

(...)

d) Las indemnizaciones, cualquiera que sea su denominación, que se perciban en virtud de cese voluntario, en la parte que excedan del mínimo marcado por la legislación laboral.

e) En general, todas las derivadas de contratos o convenios en la parte que exceda de la cuantía que resulte legalmente obligatoria» (art. 10.2).

De esta manera quedó reconocida la «no sujeción» al impuesto de las indemnizaciones laborales hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio; y la «sujeción» al impuesto en todo lo que rebase de aquellos límites, sea de forma graciable o pactada.

Tercero.

El artículo 2.º 1 a) del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Ley 8/1980, de 10 de marzo, dispone que «se considerarán relaciones laborales de carácter especial: ... La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.º 3 c)» -consejeros y administradores de las sociedades mercantiles- que serán reguladas por Decreto acordado en Consejo de Ministros -disp. adic. segunda-, lo que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto. De esta forma, vigente la Ley de Renta de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores de 1980, pero no promulgado aún el Real Decreto regulador de las relaciones laborales del personal de alta dirección, se planteaba el problema de la aplicación de las antes transcritas normas del Impuesto sobre la Renta, toda vez que, respecto de este personal, no existían normas indemnizatorias legalmente establecidas; hasta el punto de que la Dirección General de Tributos, en Consulta de 8 de noviembre de 1983, entendió aplicable por analogía el criterio de no estar sujeta la indemnización equivalente a 45 días de salario por año de servicio, postura que rectificó posteriormente en Consulta de 16 de diciembre de 1986. La Sala no entra en consideraciones al respecto, por cuanto no es el problema a que se refiere el litigio sometido a su enjuiciamiento, donde se trata de un contrato de trabajo celebrado en 2 de enero de 1988 -en sustitución de otro anterior de 2 de enero de 1987-, resuelto unilateralmente por el empresario -«..., SA»- en 20 de julio de 1989, que, en su caso, es la fecha del devengo del tributo.

Por tanto, y como se ha dicho, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial, relativos al personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, «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». El segundo supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización «en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades».

De esta forma, resulta que tal Real Decreto no establece 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 artículo 11 son «a falta de pacto» y «en su defecto» y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, como ha tenido ocasión de decir la Sala 4.ª de este Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de abril de 1990. Ello es así, porque si bien el artículo 3.º 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 artículo 2.º 1 a) atribuye «carácter especial» a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación.

Cuarto.

Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que «las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio», y por tanto, no sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan «el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente», de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban quedan sujetas al impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley reguladora. El anterior razonamiento es conforme con los reiterados pronunciamientos de esta Sala en cuanto a la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las indemnizaciones por cese o despido del trabajador, donde se declara que no están sujetas al impuesto las indemnizaciones que se deriven del despido o cese del sujeto pasivo hasta el límite que con carácter obligatorio señale la legislación vigente, a no ser que fuera nuevamente contratado por la misma empresa, o por otra vinculada a ella, durante los tres años naturales siguientes a la efectividad del despido o cese -Ss. de 13 de abril y 29 de octubre de 1988, 2 y 20 de febrero, 3 de mayo y 1 de julio de 1989, por ejemplo-, procediendo la sujeción en otro caso.

Digamos para terminar, y aun cuando no sea de aplicación al caso por razón del tiempo, que el artículo 9.º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece: «Estarán exentas las siguientes rentas: ... d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria 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 del convenio, pacto o contrato», precepto que varía el concepto anterior de «acto no sujeto» por el de «exento», y cita junto al Estatuto de los Trabajadores la normativa reglamentaria de desarrollo -en este caso, el RD 1382/1985- que no existía al tiempo de la Ley del Impuesto de 1978.

Quinto.

Sin perjuicio de lo que antecede, en el presente caso ha de respetarse, por imperativo del principio de la *reformatio in peius*, la solución admitida por la Administración en los actos y resoluciones impugnados a través del presente recurso, debiendo estarse en él a lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 22 de octubre de 1991.

Sexto.

Con arreglo a lo que dispone el artículo 102.2 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso de casación.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

1.º Haber lugar al recurso de casación promovido por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada el 8 de marzo de 1994 por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se casa y anula.

2.º Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don ... contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de octubre de 1991 y actos de que trae causa, que se declaran ajustados a Derecho, y

3.º No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso de casación.

VOTO PARTICULAR que emite el Magistrado Excelentísimo Señor Don Alfonso Gota Losada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Se aceptan los de la sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se aceptan los Fundamentos de Derecho Primero y Segundo, párrafos primero y segundo, de la sentencia.

Segundo.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al caso de autos, regula el régimen de las «indemnizaciones», estableciendo en su artículo 3.º, apartado 4, «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».

En este artículo 3.º, apartado 4, se incluyen, sin duda alguna, las indemnizaciones percibidas por los trabajadores y por los altos directivos, como resarcimiento o reparación de los daños producidos por el despido o desistimiento unilateral del empresario, en el caso de los altos directivos. Ahora bien, este precepto deja claro que no toda la indemnización es «no sujeta», sino, y esto es fundamental, solamente lo es la parte que corresponda a los daños y perjuicios sufridos o experimentados por el trabajador o alto directivo, despedido.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre (en lo sucesivo primer Rgto.), ha estado vigente y rigió en los ejercicios 1979 y 1980. Este primer Reglamento, dictado en uso de la autorización conferida con carácter general al Gobierno, en la disposición final tercera de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la Ley, se remitió al régimen de indemnizaciones por cese o despido establecido en el Derecho Laboral, decisión pragmática, pero poco rigurosa, toda vez que las indemnizaciones referidas las contempla y regula el Derecho Laboral no sólo desde la perspectiva del daño o perjuicio causado al trabajador, sino también desde los derechos e intereses de la empresa, y así, por ejemplo, para un trabajador los «daños y perjuicios» que sufre son los mismos, sea por despido improcedente, sea por despido debido a causas tecnológicas, y en cambio la indemnización es distinta, porque el Derecho Laboral contempla en este caso las razones de la empresa y la obliga a pagar una indemnización menor. En otros casos, como el de los altos directivos, el Derecho Laboral no ha regulado su régimen hasta el 1 de agosto de 1985, de modo que la remisión que hicieron este primer Reglamento y el segundo de 1981, hasta la fecha indicada, sería una remisión al vacío normativo más absoluto, es decir, baldío, si no se interpreta adecuadamente la naturaleza y alcance de la remisión mencionada.

El artículo 8.º, apartado e), del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre (primer Rgto.), estableció, reproduciendo el artículo 6.º, apartado 4, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que: «A los efectos de este impuesto, no tendrán la consideración de renta: ... e) Las indemnizaciones que constituyan compensación de las pérdidas o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio».

A continuación este primer Reglamento se encaró con la tarea de determinar positivamente qué parte de la indemnización correspondía a los «daños y perjuicios» sufridos por el trabajador o directivo, para declararla no sujeta, y negativamente, qué parte excedía, para considerarla sujeta y gravarla, pues este primer Reglamento manifestó claramente su propósito de evitar el que a través de las indemnizaciones laborales por cese o despido, se pudiera retribuir subrepticamente a los trabajadores y sobre todo a los altos directivos, eludiendo el gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 10, apartado 1, letra a), de este primer Reglamento, constituyó la norma fundamental. Decía así: «1. Se considerarán incluidas entre las indemnizaciones a que se refiere la letra e) del artículo 8.º anterior (reproducido): a) Las que se deriven de traslado, despido o cese del sujeto pasivo, hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente».

Se aprecia indubitadamente que el primer Reglamento cuantificó e identificó los «daños y perjuicios», a los efectos fiscales que estamos analizando, con la cifra máxima de la «indemnización» establecida con carácter obligatorio, en aquel entonces, por la Ley 16/1976, de 8 de abril, de Relaciones Laborales y la Ley 17/1977, de 4 de marzo, de Relaciones de Trabajo, y demás disposiciones vigentes.

Conviene aclarar y tener presente, por lo que luego se razona, que el régimen laboral especial de alta dirección o alta gestión de las empresas, ya previsto en el artículo 3.º, apartado 1, letra k), de la Ley 16/1976, de 8 de abril, de Relaciones Laborales, que debía ser regulado en el plazo de dos años, según la disposición adicional cuarta de dicha Ley, no lo fue en dicho plazo, por lo que el Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de marzo, repitió en su artículo 2.º que era un régimen laboral especial, y añadió en su disposición adicional segunda que el Gobierno aprobaría los respectivos Decretos reguladores de las relaciones laborales especiales, en el plazo de 18 meses, contado a partir del 15 de marzo de 1980. Transcurrido este plazo, la disposición adicional primera de la Ley 32/1984, de 2 de agosto, de modificación del Estatuto de los Trabajadores, abrió un nuevo plazo de 12 meses, que comenzó a correr el 25 de agosto de 1984, dentro de este plazo se aprobó, entre otros, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que reguló el régimen laboral especial de los altos directivos.

El artículo 10, apartado 1, letra a), del primer Reglamento es pues la norma que con carácter positivo precisó y cuantificó los «daños y perjuicios», o sea, la parte de la indemnización no sujeta, pero, como se ha indicado, el primer Reglamento tenía otra preocupación y era evitar que por vía de contrato o convenio, se pudiera eludir el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fijando indemnizaciones superiores al máximo obligatorio señalado en las Leyes mencionadas, toda vez que nada impedía que los trabajadores pudieran pactar con el empresario o empleador una indemnización superior a la legal.

En este sentido, el artículo 10, apartado 2, letra d), del primer Reglamento precisó negativamente la renta no sujeta, disponiendo: «2. No se considerarán, en ningún caso, incluidas entre las indemnizaciones a que se refiere la letra e), del artículo 8.º anterior: ... e) En general, todas las derivadas de contratos o convenios en la parte que exceda de la cuantía que resulte legalmente obligatoria».

Cuarto.

El segundo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, en lo sucesivo «el Reglamento», aplicable al caso de autos, reprodujo textualmente las normas de los artículos 8.º, apartado e), 10.1 a) y 2 d), del primer Reglamento, con la sola salvedad de que la letra d) de este último precepto pasó a ser la letra e). No cambió, por tanto, un ápice la normativa reglamentaria fiscal, sin embargo, se produjo una modificación importante, porque se aprobó con fecha 10 de marzo de 1980 el Estatuto de los Trabajadores, que derogó las disposiciones laborales anteriores, reguladoras de las indemnizaciones por despido, de modo que la remisión hecha por el Reglamento pasó a referirse al nuevo Estatuto de los Trabajadores.

Como no se ha alterado la redacción del artículo 10, apartado 1, letra c), del Reglamento, respecto del Reglamento anterior, es válida la conclusión que sentamos en el Fundamento de Derecho Tercero, consistente en proclamar que el Reglamento se remite para fijar y cuantificar «los daños y perjuicios» por despido o desistimiento unilateral de la empresa, en el supuesto de resolución de los respectivos contratos de trabajo, sin culpa de los trabajadores, a la cuantía de la indemnización legalmente obligatoria; sin embargo, ha llegado el momento de iniciar y seguir una línea interpretativa, no planteada por las partes, ni tampoco por la doctrina científica, si bien los Tribunales Superiores de Justicia han incidido tangencialmente en ella. Se trata de indagar si en el supuesto indicado de resolución de los contratos de trabajo, la remisión que el Reglamento hace a las indemnizaciones que con carácter obligatorio señala la legislación vigente, se refiere al cuadro normativo completo de las indemnizaciones previstas o reguladas en el Estatuto de los Trabajadores, o solamente a una, concretamente a la del despido, sin culpa de los trabajadores, que por su fundamentación es común tanto a la relación laboral especial de altos directivos como a la relación laboral común, pues no debe olvidarse que hasta el 1 de agosto de 1985, no existía norma alguna que regulara el régimen de las indemnizaciones por desistimiento unilateral del empresario (despido) en el caso de los altos directivos, circunstancia que obliga a una interpretación adecuada de los preceptos del Reglamento, pues ya anticipamos que era absurdo mantener en aquella situación normativa, tanto la tesis de la sujeción total de las indemnizaciones percibidas por los altos directivos, como la no sujeción total, que es la tesis que sostiene, en casación, la parte recurrida.

Quinto.

El fin tuitivo y protector del Derecho Laboral español, plasmado en el Estatuto de los Trabajadores, implica que las indemnizaciones se conciben no sólo como simplemente resarcitorias, sino también, y esto es fundamental, como punitivas, porque tratan esencialmente de proteger la relación laboral, y por ello, la propia Ley se encarga de señalar y exigir obligatoriamente las correspondientes indemnizaciones. Esa función tuitiva o protectora sustituye las posibles indemnizaciones convencionales, por indemnizaciones legales, porque el legislador es consciente que la parte más débil, los trabajadores, no podrían imponerlas en los contratos, y el despido, como ocurre en otros países, apenas llevaría consigo sanciones convencionales.

Conviene destacar que los dos Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ignoraron que las indemnizaciones por despido tienen una parte punitiva, variable según las circunstancias concurrentes en el despido, y otra resarcitoria de los daños y perjuicios, y que es esta última la que debió cifrarse como equivalente de la indemnización no sujeta, pues la primera tiene otra distinta fundamentación, y además puede estar sometida a los avatares de la política laboral.

Hechas estas explicaciones, se aprecia que existe una clara desarmonía entre el planteamiento fiscal, que sólo pretende conocer y cuantificar «los daños y perjuicios» (función resarcitoria de las indemnizaciones laborales) y el cuadro completo de las indemnizaciones legales que se plantea con una perspectiva distinta y no digamos nada respecto de la relación laboral especial de alta dirección, en la cual hasta el 1 de agosto de 1985 no había vestigio alguno de indemnizaciones legales obligatorias.

No cabe, pues, mantener sin más, un completo mimetismo entre la renta no sujeta a efectos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y la cuantía de las indemnizaciones legales, o lo que es lo mismo una remisión o envío incondicional y total al cuadro normativo laboral sobre esta materia. Es menester elegir dentro del amplio casuismo de las indemnizaciones por despido, reguladas en el Derecho Laboral, la que corresponda con más precisión y congruencia al despido (relación laboral común) y al desistimiento unilateral del empresario (relación laboral especial de alta dirección), en ambos casos, sin culpa del trabajador o directivo, que sirva como medida de los «daños y perjuicios» causados a los trabajadores y altos directivos. Esta indemnización «normal» es la que el Estatuto de los Trabajadores señala para el llamado despido improcedente. De este modo se resuelve satisfactoriamente el vacío legal existente en la relación laboral especial desde el 1 de enero de 1979 al 1 de agosto de 1985.

Se puede, pues, anticipar que el Reglamento, al remitirse a la legislación laboral, contempló básicamente como medida de los daños y perjuicios, en el supuesto de despido o desistimiento unilateral del empresario, la

indemnización de 45 días de salario por año de servicio, con el límite máximo de 42 mensualidades, aplicable tanto a la relación laboral común, como a la especial.

Sexto.

Es obligado desarrollar y fundamentar la idea anterior con más profundidad. En la relación laboral común, es la propia Ley la que protege al trabajador y por ello establece la indemnización obligatoria, es decir, la que tiene derecho a exigir el trabajador, sin perjuicio de que éste siempre pueda pactar una indemnización mayor, en cambio en la relación laboral especial de alta dirección, la Ley no considera necesario establecer la indemnización, sino que deja esta cuestión a la libre decisión de los contratantes, los cuales acordarán las cláusulas penales que tengan por conveniente; se trata, pues, de un régimen de indemnizaciones convencional. Las razones de este régimen se hallan en la naturaleza y peculiaridades de los contratos de alta dirección.

El alto directivo actúa como empresario, dirige la empresa, bajo las instrucciones y órdenes directas del propietario de la empresa, con quien le une, y esto es fundamental, una especial relación de confianza. Este nexo de confianza recíproca hace que la relación laboral especial de alta dirección se regule fundamentalmente por el pacto o contrato entre el dueño de la empresa y el alto directivo, con amplias facultades para establecer el tipo de trabajo, las facultades del directivo, el salario a percibir, destacando sobre todo, y por diferencia, con la relación laboral común, la posibilidad que tiene el empleador o empresario de extinguir el contrato de alta dirección, sin necesidad de alegar, justificar o probar causa alguna, y sin que exista norma legal o reglamentaria que establezca obligatoriamente una determinada indemnización.

En consecuencia, las partes contratantes pueden establecer la indemnización que consideren conveniente, para el caso de extinción del contrato por desistimiento de la empresa, es decir, sin culpa del alto directivo, al menos alegada, incluso pactar que no existirá en este caso indemnización alguna. Es incuestionable que, a diferencia de la relación laboral común, no existe lo que el artículo 10.1 a) del Reglamento denomina «indemnización obligatoria, según la legislación vigente».

Aunque el caso de autos se ha producido después de la vigencia del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, de régimen laboral especial de alta dirección, y éste le es, por tanto, aplicable, resulta aleccionador estudiar una de las opiniones mantenidas por la Administración Pública durante el período de 1 de enero de 1979 a 1 de agosto de 1985, en que los altos directivos se rigieron exclusivamente por lo pactado por ellos, por las normas generales de contratación y las del contrato de arrendamiento de servicios del Código Civil.

La Dirección General de Tributos contestó una Consulta con fecha 29 de septiembre de 1984 (Consulta DGT núm. 31/84) en el sentido de reconocer a los altos directivos unas indemnizaciones máximas no sujetas, en todo caso, de 42 mensualidades, es decir, consideró aplicable la indemnización propia del despido improcedente del Estatuto de los Trabajadores.

Esta tesis, válida para el caso de autos, es en lo esencial, salvo respecto de su siempre aplicación «máxima», ajustada a Derecho, por las siguientes razones:

Primera. Porque el artículo 10, apartado 1, letra a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nunca dispuso que la parte no sujeta de las indemnizaciones sería una reproducción exacta del complejo cuadro normativo de la legislación laboral, sino que simplemente, y ésta era su misión, cuantificó «los daños o perjuicios», del despido o desistimiento unilateral del empresario, sin culpa de los trabajadores o de los altos directivos, en la cuantía señalada para este tipo de resolución del contrato de trabajo, ya fuera en régimen laboral común o en régimen laboral especial, es decir, la indemnización máxima (cinco años de retribución) señalada por la Ley 17/1977, de 4 de marzo, sobre Relaciones de Trabajo, mientras estuvo vigente esta Ley, o la indemnización creciente en función del tiempo de servicio (45 días de salario por año trabajado, con el límite máximo de 42 mensualidades) establecido en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Segunda. Esta solución unitaria resuelve satisfactoriamente el vacío legal total que existió en nuestro Derecho Laboral, desde el 1 de enero de 1979 a 1 de agosto de 1985, pues esta circunstancia era conocida cuando se promulgaron tanto el primero, como el segundo Reglamento del Impuesto sobre la Renta. El artículo 10, apartado 1, letra a), era aplicable tanto al despido en la relación laboral común, como al desistimiento en la relación laboral especial, siempre y cuando en ambos casos no concurriera justa causa alguna a favor del empresario o empleador.

Tercera. Aunque «los daños y perjuicios» fueran evaluados por el alto directivo, por cuantía superior a la indicada (45 días de salario por año trabajado, con el límite de 42 mensualidades), y admitidos en el correspondiente contrato, mediante la consabida cláusula penal convencional, la parte no sujeta a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podía ni debía superar la cifra creciente establecida con carácter general para la resolución del contrato de trabajo por culpa no del trabajador, sino del empresario.

Séptimo.

El Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, reguló al fin el régimen laboral especial de alta dirección, estableciendo en su artículo 11, apartado 1: «1. 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 de salario en metálico por año de servicio, con el límite de seis mensualidades».

Es indiscutible que este artículo no hace sino reconocer y ratificar el régimen puramente convencional de las indemnizaciones, y es claro que no establece indemnizaciones legalmente obligatorias, por la sencilla razón de que las partes contratantes pueden libremente pactar que no existirá indemnización alguna. Hay que comprender que a diferencia del régimen jurídico de la relación laboral común, en el que la Ley protege a los trabajadores y refuerza el vínculo laboral mediante cláusulas penales *ex lege*, en la relación laboral de alta dirección priva, en esta materia, la libertad contractual, como dice el artículo 1.255 del Código Civil, «los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las Leyes, a la moral, ni al orden público». Afirmado lo anterior, hay que esclarecer cuál es la naturaleza del precepto del artículo 11, apartado 1, del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que dispone que a falta de pacto el empresario o empleador deberá pagar una indemnización de siete días de salario por año de servicio, con el límite máximo de seis mensualidades. Nos hallamos no ante una indemnización estrictamente obligatoria, sino sencillamente ante una fórmula transaccional legal que trata de evitar los litigios, siempre complicados, sobre cuantificación de la indemnización, cuando ésta no se ha pactado, pues no debe olvidarse que la legislación laboral no sólo es tuitiva y protectora, sino que también trata de evitar los conflictos laborales y si éstos se producen, los reconduce para llegar a soluciones razonables, y ése es el motivo por el cual, cuando no hay pacto indemnizatorio, el artículo 11.1 citado resuelve el casi seguro conflicto entre las partes contratantes, que se produciría como consecuencia del desistimiento unilateral del empresario, sin causa justa alguna.

Esta norma transaccional ha sido interpretada equivocadamente tanto por la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, como por la Administración General del Estado, parte recurrente, e incluso también por Don ..., parte recurrida. La sentencia argumentó que no existe legalmente indemnización obligatoria, lo cual es cierto, para a continuación mantener que la indemnización es obligatoria por el efecto vinculante del contrato, y que, por tanto, y por dicha razón, la indemnización pactada es jurídicamente la obligatoria, y así deducir equivocadamente, en esta parte del razonamiento, que la totalidad de la indemnización es «no sujeta». Por el contrario, sobre la base de igual precepto, la Administración General del Estado mantiene que la indemnización de siete días de salario por año de servicio, con un máximo de seis mensualidades, es la obligatoria legalmente, y por ello ésta es solamente la parte no sujeta. Ambas líneas argumentales, como hemos demostrado, son erróneas, porque la única cuantificación fiscal de los «daños y perjuicios» que se causa a los trabajadores por despido, o a los altos directivos por desistimiento unilateral, en ambos casos sin incurrir ellos en culpa alguna, es la misma, a saber, 45 días de salario por año de servicio, con el máximo de 42 mensualidades.

Octavo.

En la interpretación que mantenemos, sólo hay dialécticamente dos piezas que no encajan, pues la afirmación de que en el despido (relación laboral común) y en el desistimiento unilateral del empresario (relación laboral especial de alta dirección), sin culpa respectivamente del trabajador o del alto directivo, la cuantificación de la indemnización es la misma, o sea, 45 días de salario por año de servicio, con el máximo de 42 mensualidades (art. 56 ET), no se compagina con:

A) La aceptación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la indemnización señalada en el artículo 51 de dicho Estatuto, para el supuesto de despido por causas económicas, técnicas y de producción, que como se recordará es de 20 días de salario por año de servicio, con el máximo de 12 mensualidades.

Ha de reconocerse que los «daños y perjuicios» sufridos por los trabajadores despedidos son iguales en uno y otro caso, de modo que si la norma fiscal considera que en el despido improcedente, o su equivalente el desistimiento unilateral del empresario respecto de los altos directivos, los «daños y perjuicios» se tasan *ope legis* en 45 días de salario por año trabajado con el límite de 42 mensualidades, en el despido por razones tecnológicas y económicas debería ser igual. Esta equiparación la han mantenido reiteradamente los Tribunales Superiores de Justicia en numerosas Sentencias, entre otras, la de la Audiencia Territorial de Barcelona de 23 de febrero de 1988, Audiencia Territorial de Madrid de 17 de junio de 1988, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de marzo y 14 de noviembre de 1991 y 18 de junio de 1992.

Esta doctrina fue al fin reconocida por la disposición adicional undécima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispone: «1. Sin perjuicio de lo previsto en la letra d) del

apartado uno del artículo 9.º de la presente Ley, se exonerará de gravamen la parte de indemnización percibida por los trabajadores como consecuencia de su cese por causas tecnológicas o económicas, que no supere los límites establecidos en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de despido improcedente, siempre que concurren las siguientes circunstancias (no son relevantes para la resolución del presente recurso de casación ...). Es más, el apartado 2, de esta disposición adicional undécima, confirió a sus normas efectos retroactivos, salvo respecto de las liquidaciones que hubieren adquirido firmeza.

B) Con la posibilidad prevista en el apartado 2, del artículo 11, del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que establece: «El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario, mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores; respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades».

El despido improcedente respecto de los altos directivos sólo tiene sentido, si se ha pactado previamente que el empresario no podrá utilizar la facultad de resolución del contrato por desistimiento unilateral, pues es claro que el concepto de despido improcedente prejuzga la existencia de un vínculo laboral no susceptible de ser resuelto libremente por el empresario, pero en cualquier caso es incuestionable que el daño o perjuicio experimentado por el alto directivo es el mismo cualquiera que sea la vía que siga el empresario o empleador, lo que acontece es que cuando se trata del desistimiento unilateral del empresario, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, considera que no es misión suya defender el vínculo contractual y por ello admite libremente los pactos indemnizatorios, y señala, lógicamente a falta de pacto, una indemnización pequeña (siete días por año de servicio, con un máximo de seis mensualidades), en tanto que cuando contempla el despido improcedente, el Real Decreto citado defiende la permanencia del vínculo, es decir, niega la libre resolución por parte del empresario y por ello fija, a falta de pacto, una indemnización mayor (20 días por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades).

Se aprecia, pues, que hay una profunda desarmonía entre el propósito fiscal, que no es otro, sino el de fijar, determinar y cuantificar los daños y perjuicios (pérdida o deterioro de bienes y derechos dice la Ley 44/1978), y las indemnizaciones señaladas en el Derecho Laboral que tienen como propósito las más de las veces el defender la permanencia del vínculo laboral, es decir, castigar su violación (efecto punitivo), en lugar de tasar los daños y perjuicios (efecto resarcitorio) y, es más, en el supuesto de los altos directivos, este segundo efecto se ha dejado fundamentalmente a la libre apreciación de las partes contratantes.

El efecto resarcitorio puro fue cuantificado en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, para el despido por causas tecnológicas, pues en éste, le asisten al empresario causas justificadas, por lo que, por definición, no hay indemnización punitiva, sino resarcitoria. Aunque resulte sorprendente, la parte no sujeta de las indemnizaciones laborales por despido en la relación laboral común o por desistimiento unilateral en la relación laboral especial de alta dirección, sin culpa del trabajador o directivo, debería haber sido la de 20 días por año de servicio, con el límite máximo de 12 mensualidades, pero como se ha señalado para la relación laboral común, tanto en el despido improcedente previsto en el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores, como en el despido por causas tecnológicas, previsto en el artículo 51 del mismo Estatuto, la indemnización obligatoria de 45 días por año de servicio, con el límite de 42 mensualidades, ésta es la que debe aplicarse en la relación laboral especial de alta dirección, tanto en el despido improcedente, como en el desistimiento unilateral del empresario.

Concluyendo:

1.º La indemnización por desistimiento unilateral del empresario, señalada en el artículo 11, apartado 1, del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, de régimen laboral de alta dirección, no es *stricto sensu* legalmente obligatoria, es decir, de *ius cogens*, sino subsidiaria, a falta de pacto, y con una finalidad transaccional.

2.º Esta indemnización es por completo inoperante a los efectos de determinar la parte no sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las indemnizaciones de los altos directivos, en el caso de extinción de su contrato de alta dirección, por desistimiento unilateral del empresario.

3.º La parte no sujeta son 45 días de salario por año de servicio, con un máximo de 42 mensualidades, que es la norma general y única para los despidos de los trabajadores en régimen común (arts. 51 y 56 ET) y para el desistimiento unilateral del empresario y despido improcedente en el caso de altos directivos (art. 11.1 y 2 RD 1382/1985, de 1 de agosto).

Noveno.

La parte no sujeta de la indemnización a favor de los altos directivos, por desistimiento unilateral del empresario, a que tengan derecho, por virtud de los pactos o cláusulas penales convencionales que hayan establecido, es una cantidad creciente en función del tiempo de trabajo prestado (45 días de salario por año de servicio), con un máximo que es el de 42 mensualidades.

Se hace esta aclaración, porque la Dirección General de Tributos en la contestación a Consulta, de fecha 29 de septiembre de 1984, mantenía la tesis de que era aplicable la cuantía máxima, propia de las 42 mensualidades, cualquiera que hubiera sido el tiempo de trabajo prestado.

El vocablo «máximo» que aparece en el texto del artículo 10, apartado 1, letra a), del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introdujo para resolver los problemas de indeterminación cuantitativa de las indemnizaciones en la legislación laboral vigente hasta la promulgación del Estatuto de los Trabajadores, pues a partir de dicho Estatuto la indemnización es perfectamente determinable y como hemos indicado de cuantía creciente, de manera que el adjetivo máximo es inoperante.

Es conveniente conocer la génesis del artículo 10, apartado 1, letra a), del primer Reglamento para así esclarecer definitivamente esta cuestión.

El artículo 9.º del Anteproyecto del primer Reglamento tenía el siguiente texto: «1. Se considerarán incluidas entre las indemnizaciones a que se refiere la letra e) del artículo anterior: a) Las que se deriven del traslado, despido o cese del sujeto pasivo hasta el límite que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente». El Anteproyecto fue repartido a los distintos Ministerios para informe, y el Ministerio de Trabajo informó, con fecha 16 de octubre de 1979 (expediente de elaboración del primer Rgto. IRPF), lo siguiente: «Artículo 10.1 a). La referencia al "límite que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente" no va a proporcionar criterio válido para el caso de despido, ya que la legislación vigente establece un límite mínimo (15 días de salario) y máximo (un año), para el caso de expedientes de regulación de empleo, y un límite mínimo (dos meses por año de servicio) y un máximo (cinco años de salario), para el supuesto de despido improcedente. Por otra parte, el límite máximo en los casos de expedientes de regulación de empleo puede ser rebasado mediante pacto que se refleja en la resolución de la Autoridad Laboral. La fluctuación entre los límites mínimo y máximo se produce a criterio del Magistrado de Trabajo cuando haya sentencia, o en el acto de conciliación previo al juicio. Podría, entonces, decirse hasta el límite máximo que señale la legislación vigente». Esta observación fue recogida y se incorporó definitivamente al texto del artículo 10, apartado 1, letra a), del primer Reglamento, y luego pasó sin modificación alguna al segundo Reglamento.

Es claro, por tanto, que el primer Reglamento admitió como indemnización no sujeta, cualquiera que fuera el tiempo de servicio prestado, la cifra máxima legal, o sea, cinco años en el despido improcedente.

Ahora bien, desaparecida toda indeterminación respecto de la indemnización legalmente obligatoria por despido improcedente y por desistimiento unilateral de la empresa, en el caso de altos directivos, toda vez que el Estatuto de los Trabajadores determina con toda precisión la cuantía de la indemnización, el adjetivo máximo carece de relevancia, porque la parte no sujeta coincide con la cuantía de la indemnización legalmente establecida.

Décimo.

Ambas partes mencionan en el presente recurso de casación el artículo 9.º, uno, d) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, argumentando que confirma sus respectivas, pero contrarias posiciones. Dice así el mencionado precepto: «Estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencia, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

La tesis que se mantiene en el presente Voto particular hace inútiles las disquisiciones realizadas, tanto por la sentencia recurrida, como por las partes, puesto que sostiene respecto de los altos directivos que la cuantía no sujeta es la de 45 días de salario por año de trabajo, con el límite máximo de 42 mensualidades, cuantía que se mantiene también, pero como exenta, después de la vigencia del artículo 9.º, uno, d) de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Undécimo.

Aunque no se trate de verdaderas normas jurídicas resulta aleccionador el todavía reciente Acuerdo del Consejo de Ministros que ha resuelto, con fecha 17 de diciembre de 1993 (BOE del 31), que las indemnizaciones que deben pagar las sociedades estatales (referidas en el art. 6.º TR LGP) a sus altos directivos, cuando sean despedidos por decisión unilateral de la empresa pública, serán de 45 días de salario, por año trabajado, con un máximo de un año, decisión que avala indirectamente la tesis mantenida por este Voto particular, pues evidentemente el Consejo de Ministros está fijando una indemnización exclusivamente «resarcitoria», de los daños y perjuicios que experimenten los altos directivos despedidos.

Duodécimo.

Si como consecuencia de esta tesis interpretativa, resultase una indemnización no sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas inferior a las seis mensualidades reconocidas por la Administración General del Estado -TEAC-, sería obligado, por respeto del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, mantener dicho acuerdo.

Decimotercero.

Como colofón, es menester reflexionar acerca de la existencia de tantas y tan variadas interpretaciones, como se han defendido a la hora de fijar la parte no sujeta de las indemnizaciones percibidas por los altos directivos, en el supuesto de despido por desistimiento unilateral del empresario, que han sido:

- a) Administración General del Estado: No sujetos, siete días por año de servicio, con un máximo de seis mensualidades.
- b) Audiencia Nacional (sentencia recurrida): No sujeta la totalidad de la indemnización, cualquiera que fuere su cuantía.
- c) Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, a la que se refiere el Voto particular: Sujeta la totalidad de la indemnización.
- d) Voto particular: No sujetos, 45 días por año de servicio, con un máximo de 42 mensualidades.
- e) Contestación a Consulta de la Administración de 29 de septiembre de 1984: No sujetas, 42 mensualidades, cualquiera que sea el tiempo de servicio, y
- f) Una posibilidad razonable, también: 20 días por año de servicio, con un límite de 12 mensualidades, propio del despido improcedente de los altos directivos.

Esta tremenda disparidad se debe a la carencia de la adecuada regulación de rango legal, que obligó al primero y también al segundo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante la falta de todo principio o idea, sobre la cuantificación de los daños o perjuicios por despido, a remitirse en bloque al régimen indemnizatorio establecido en el Derecho Laboral, incurriendo en una incoherencia sustancial, por razón de sus distintos propósitos y principios inspiradores.

La máxima incoherencia se da respecto del régimen laboral de los altos directivos, en el que confluyen un Reglamento fiscal, huérfano en la Ley de directrices sobre cuantificación de la parte no sujeta de las indemnizaciones por despido, con el Reglamento laboral de 1 de agosto de 1985, de alta dirección, que nada tiene que ver con los problemas fiscales, originándose sinérgicamente un imprevisto fenómeno de dispersión interpretativa.

Constituye, pues, un grato recuerdo, la Ley 19/1978, de 18 de abril, sobre reducción de la Tarifa del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas tributarias, que al enfrentarse por primera vez, de modo claro, con el problema de la tributación de las indemnizaciones por despido, no declinó la tarea de señalar la parte no sujeta, disponiendo que sería para todos, aproximadamente, el doble del salario mínimo interprofesional, o sea, la cifra absoluta y única de 500.000 pesetas.

Decimocuarto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 2, de la Ley Jurisdiccional, procede acordar que las costas de instancia se satisfagan conforme a las reglas generales, y en cuanto a las del recurso, que cada parte satisfaga las suyas.

Por los razonamientos que anteceden, y como Voto particular, debería haberse pronunciado el siguiente

FALLO**Primero.**

Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, declarando que la parte no sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la indemnización percibida por Don ... es de 45 días de salario por año de trabajo, con un máximo de 42 mensualidades.

Segundo.

Casar y revocar la Sentencia dictada con fecha 8 de marzo de 1994, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Secc. 2.ª- de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo número 1981/1991.

Tercero.

Anular las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de septiembre de 1990, en la reclamación número 8.554/89 y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 22 de octubre de 1991, en el recurso de alzada referencia RC 5868-90, así como la retención practicada, que deberá ser sustituida por la que proceda, de acuerdo con lo acordado.

Cuarto.

Sin expresa imposición de las costas.