



**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGLA ESPECIAL DE
DEVENGO DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN
DERIVADOS DE UN DESPIDO NULO POR VULNERACIÓN
DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL TRABAJADOR.
SU POSIBLE EXENCIÓN DERIVADA DE SU REAL
NATURALEZA INDEMNIZATORIA Y NO SALARIAL**

***THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE SPECIAL RULE OF
ACCRUAL OF PROCESSING SALARIES RESULTING FROM A
ZERO DISMISSAL FOR VIOLATION OF THE
FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE WORKER.
ITS POSSIBLE EXEMPTION DERIVED FROM ITS REAL
COMPENSATORY AND NON-WAGE NATURE***

MERCENARIO VILLALBA LAVA

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura

Recibido: 15/06/2019 Aceptado: 18/09/2019

RESUMEN

La causa que origina las dudas en el caso, además de la interpretativas que se analizan en el segundo apartado y que podrían determinar la exención de estas cantidades a que nos referimos, en atención a su real naturaleza indemnizatoria, se deriva de que, tal y como se señala en el Preámbulo de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, se considera a este impuesto sobre la renta de las personas físicas un tributo de

importancia fundamental para hacer efectivo el mandato contenido en el artículo 31 en la Constitución Española, que destaca la necesidad de establecer un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y progresividad, como establece el artículo 63 de este texto legal, de forma que la tarifa es progresiva, lo que determina que no sea irrelevante que una determinada cantidad deba de tributar de forma conjunta en un solo año o lo haga fraccionada en varios años.

Palabras clave: derecho administrativo, derechos fundamentales, derechos laborales, inconstitucionalidad.

ABSTRACT

The cause of the doubts in the case, in addition to the interpretation that is analyzed in the second section and that could determine the exemption of these amounts to which we refer, in view of their real compensatory nature, derives from the fact that, as indicated in the Preamble of *Law 35/2006, of 28 November, on Personal Income Tax*. This personal income tax is considered to be a tax of fundamental importance to make effective the mandate contained in Article 31 of the Spanish Constitution, which highlights the need to establish a fair tax system, based on the principles of equality and progressiveness, as established in Article 63 of this legal text, so that the rate is progressive, which determines that it is not irrelevant whether a certain amount must be taxed jointly in a single year or in several years.

Keywords: administrative law, fundamental rights, labour rights, unconstitutionality.

Sumario: 1. *La inconstitucionalidad de la regla especial de devengo de los salarios de tramitación derivados de un despido nulo por vulneración de los derechos fundamentales del trabajador:* 1.1. *Planteamiento de la cuestión;* 1.2. *Sobre el derecho a la indemnidad de los trabajadores a los que se han vulnerado sus derechos fundamentales;* 1.3. *La posible constitucionalidad a través de una interpretación más favorable a la contitucionalidad de la norma a través de la aplicación del criterio del devengo general;* 1.4. *Su posible constitucionalidad en los casos en que sea factible su tratamiento como rentas irregulares.* 2 *La posible exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los salarios de tramitación derivados de un despido nulo por vulneración de los derechos fundamentales del trabajador por su real naturaleza indemnizatoria y no salarial.* 3. *Epílogo.*

1. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGLA ESPECIAL DE DEVENGO DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN DERIVADOS DE UN DESPIDO NULO POR VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL TRABAJADOR

1.1. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Señala la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su Artículo 14, apartado 1, a) *la regla general* para la imputación temporal en la determinación de la base imponible, que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. El apartado 2 regula las *reglas especiales*, disponiendo en su apartado a) que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza. b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

1.2. SOBRE EL DERECHO A LA INDEMNIDAD DE LOS TRABAJADORES A LOS QUE SE HAN VULNERADO SUS DERECHOS FUNDAMENTALES

Reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y de distintos Tribunales de Justicia, en aplicación de la jurisprudencia, *consagran el derecho de indemnidad de los trabajadores, que según señalan diversas sentencias, entre ellas la STC 16/2006, se deriva del derecho a la tutela judicial efectiva, los cuales no pueden ser perjudicados por el ejercicio de sus derechos fundamentales derivados del artículo 24 de la Constitución Española* (entre muchísimas, las SSTC 14/1993 de 18 de enero, fundamento jurídico tercero, 197/1998 de 13 de octubre, fundamento jurídico cuarto, 140/1999 de 22 de julio, fundamento jurídico cuarto, 168/1998 de 27 de febrero, fundamento jurídico primero, 198/2001 de 4 de octubre, fundamento jurídico tercero ó 55/2004 de 19 de abril) que señalan, que: “la decisión empresarial por despido no puede ser lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva, que no solo se produce por irregularidades dentro del proceso que ocasionen privación de garantías procesales, sino que tal derecho puede verse lesionado también con objeto del ejercicio por parte del trabajador de cualquier derecho fundamental”.

En suma, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española quedaría privado en lo esencial de su eficacia, si la protección que confiere no incluyera las medidas que puede llegar a adoptar un empresario como reacción represiva frente al ejercicio por parte del trabajador de sus derechos fundamentales, Constitucionalmente protegidos, entre los que se encuentra el derecho a la tutela judicial efectiva y en este sentido es también constante la jurisprudencia que dice, que nadie puede quedar perjudicado por acudir a los Tribunales de Justicia, y especialmente cuando acude porque se le han vulnerado sus derechos fundamentales y así se ha declarado judicialmente y Constitucionalmente tiene derecho a quedar indemne y no ser perjudicado ni por el empresario y todavía menos aún por el poder público.

Otra interpretación determinaría que el Estado no garantizaría el derecho a la indemnidad del trabajador al castigarlo fiscalmente, haciéndole pagar más, que si no se le hubiesen vulnerado sus derechos fundamentales, y de esta manera se produciría una vulneración de la garantía de indemnidad derivada del artículo 24 de la Constitución Española, vulneración del principio de indemnidad que se produciría, ya que el trabajador no puede ser penalizado porque se le hayan vulnerado sus derechos fundamentales, de manera que ni se puede permitir que se le vulneren sus derechos fundamentales y quede por ello perjudicado ni por el empresario ni tampoco por el Estado, debiendo pagar más impuestos de los que le corresponderían si no se me hubieran vulnerados mis derechos fundamentales¹.

Debemos tener en cuenta, también, que al margen de otros pronunciamientos judiciales, no solo se vulneraría el derecho fundamental por las razones expuestas sino también atendiendo a la naturaleza de los conceptos, toda vez que la nulidad del despido o de un contrato determina las consecuencias propias de que tal acto vulnerador nunca se ha producido, produciendo el pronunciamiento judicial que así lo establece, mayormente cuando la causa de nulidad es la vulneración de los derechos fundamentales, unos efectos *ex tunc*, es decir, desde entonces, como si el hecho causante de la nulidad, en este caso de la vulneración de los derechos fundamentales, nunca se hubiese producido²

1 Dice el artículo 10 de la Constitución Española que: 1) La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social. 2) Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España y el artículo 55 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que: 1) La sentencia que otorgue el amparo contendrá alguno o algunos de los pronunciamientos siguientes: a) Declaración de nulidad de la decisión, acto o resolución que hayan impedido el pleno ejercicio de los derechos o libertades protegidos, con determinación, en su caso, de la extensión de sus efectos. b) Reconocimiento del derecho o libertad pública, de conformidad con su contenido constitucionalmente declarado. c) Restablecimiento del recurrente en la integridad de su derecho o libertad con la adopción de las medidas apropiadas, en su caso, para su conservación.

2 Quizás podría recibir un tratamiento diferente, en el caso de los pronunciamientos judiciales de anulabilidad por sus efectos *ex nunc* o desde que se lleva a cabo el pronunciamiento que lo declara.

1.3. LA POSIBLE CONSTITUCIONALIDAD A TRAVÉS DE UNA INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DEL CRITERIO DEL DEVENGO GENERAL

Consideramos que sobre la base de estas consideraciones es factible una interpretación de las normas tributarias que en atención a las circunstancias expuesta entendiéndose que, en este supuesto, el devengo debe ser el ordinario, como si el acto vulnerador del derecho fundamental nunca hubiese sucedido con los efectos correspondientes (ya declarados) y también tributarios, en atención a lo que se establece en el art. 9 de la CE y la jurisprudencia Constitucional, que establece que las normas jurídicas han de interpretarse de acuerdo con la Constitución y no se puede declarar la contrariedad a la misma si es posible una interpretación que determine la compatibilidad de ambos textos legales.

El precepto que mencionamos del devengo en estos casos, si se interpreta literalmente y no de acuerdo con el principio más adecuado a su Constitucionalidad, consideramos que determinaría que no se respetase el derecho a la tutela judicial efectiva, si no se permite una interpretación que determine que el criterio del devengo debe llevarse a cabo de forma que no penalice fiscalmente al contribuyente que ha recibido un pronunciamiento favorable de los Tribunales de Justicia, en donde se ha declarado que con el acto de represalia del empresario se han vulnerando sus derechos fundamentales y no garantizase el poder público su indemnidad, es decir, ser penalizado por acudir a los Tribunales de Justicia y quedar en situación más desfavorable que si el empresario no le hubiese vulnerado sus derechos fundamentales, y es por ello que, en el caso que nos ocupa, el devengo debe quedar referido a cada uno de los años en los que se ha producido el devengo de los salarios que hubiese tenido lugar, como si no se le hubiesen vulnerado sus derechos fundamentales, ya que el trabajador, perceptor, debe quedar indemne.

1.4. SU POSIBLE CONSTITUCIONALIDAD EN LOS CASOS EN QUE SEA FACTIBLE SU TRATAMIENTO COMO RENTAS IRREGULARES

Una forma que quizás podría ser útil para salvar la inconstitucionalidad del precepto en determinadas circunstancias, en el caso de ser factible su aplicación por concurrir el supuesto de hecho correspondiente, sería su tratamiento como rendimientos irregulares y que pudieran determinar que el trabajador no fuese castigado fiscalmente.

Nos estamos refiriendo a la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, prevista para aquellos supuestos en que su periodo de generación pudiera haber sido superior a de 2 años y se considerase imputable a un solo ejercicio según las normas, más arriba expuestas, a la vista de que entre el despido y el abono de la cantidad correspondiente o la firmeza de la resolución judicial transcurrieran más de esos dos años legalmente previstos³.

2. LA POSIBLE EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN DERIVADOS DE UN DESPIDO NULO POR VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL TRABAJADOR POR SU REAL NATURALEZA INDEMNIZATORIA Y NO SALARIAL

En el actual régimen jurídico establecido por el Estatuto de los Trabajadores y la Ley de la Jurisdicción Social se producen dos clases de indemnizaciones en el despido improcedente de los representantes de los trabajadores y en los despidos nulos.

³ Recoge el art. 18 de la LIRPF, los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo señalando que, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta, estableciendo una reducción del 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley, que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

La primera se conoce como salarios de tramitación que, como veremos, no tienen naturaleza de salario sino de indemnización y los segundos constituyen la determinación de los daños y perjuicios derivados del cese de la relación laboral, que se calcula de una forma objetiva, según las normas establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, en el caso de los despidos improcedentes⁴ y con relación a los despidos nulos, por la

4 En este sentido señala los arts. 108 y 110 de la LJS de 2011 referentes a la calificación del despido por la sentencia: 1. En el fallo de la sentencia, el juez calificará el despido como procedente, improcedente o nulo. Será calificado como *procedente* cuando quede acreditado el incumplimiento alegado por el empresario en el escrito de comunicación. En caso contrario, o en el supuesto en que se hubieren incumplido los requisitos de forma establecidos en el número 1 del artículo 55 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, será calificado como *improcedente*. En caso de improcedencia del despido por no apreciarse que los hechos acreditados hubieran revestido gravedad suficiente, pero constituyeran infracción de menor entidad según las normas alegadas por las partes, el juez podrá autorizar la imposición de una sanción adecuada a la gravedad de la falta, de no haber prescrito la de menor gravedad antes de la imposición empresarial de la sanción de despido; sanción que el empresario podrá imponer en el plazo de caducidad de los diez días siguientes a la firmeza de la sentencia, previa readmisión del trabajador y siempre que ésta se haya efectuado en debida forma. La decisión empresarial será revisable a instancia del trabajador, en el plazo, igualmente de caducidad, de los veinte días siguientes a su notificación, a través de incidente de ejecución de la sentencia de despido, conforme al artículo 238. 2. *Será nulo* el despido que tenga como móvil alguna de las causas de discriminación prevista en la Constitución y en la ley, o se produzca con violación de derechos fundamentales y libertades públicas del trabajador. Será también nulo el despido en los siguientes supuestos: a) El de los trabajadores durante el período de suspensión del contrato de trabajo por maternidad, riesgo durante el embarazo, riesgo durante la lactancia natural, enfermedades causadas por embarazo, parto o lactancia natural, adopción o acogimiento o paternidad al que se refiere la letra d) del apartado 1 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, o el notificado en una fecha tal que el plazo de preaviso concedido finalice dentro de dicho período. b) El de las trabajadoras embarazadas, desde la fecha de inicio del embarazo hasta el comienzo del período de suspensión a que se refiere la letra a), y el de los trabajadores que hayan solicitado uno de los permisos a los que se refieren los apartados 4, 4 bis y 5 del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, o estén disfrutando de ellos, o hayan solicitado o estén disfrutando la excedencia prevista en el apartado 3 del artículo 46 de la misma Ley; y el de las trabajadoras víctimas de violencia de género por el ejercicio de los derechos de reducción o reordenación de su tiempo de trabajo, de movilidad geográfica, de cambio de centro de trabajo o de suspensión de la relación laboral en los términos y condiciones reconocidos en el Estatuto de los Trabajadores. c) El de los trabajadores después de haberse reintegrado al trabajo al finalizar los períodos de suspensión del contrato por maternidad, adopción o acogimiento o paternidad, siempre que no hubieran transcurrido más de nueve meses desde la fecha de nacimiento, adopción o acogimiento del hijo. Lo establecido en las letras anteriores será de aplicación, salvo que, en esos casos, se declare la procedencia del despido por motivos no relacionados con el embarazo o con el ejercicio del derecho a los permisos y excedencias señalados. 3. Si se acreditara que el móvil del despido obedeciera a alguna de las causas del número anterior, el juez se pronunciará sobre ella, con independencia de cuál haya sido la forma del mismo. En iguales términos se pronuncian los arts. 55 y 56 del Estatuto de los Trabajadores de 2015.

El art. 110 se pronuncia sobre los efectos del despido improcedente: *1. Si el despido se declara improcedente, se condenará al empresario a la readmisión del trabajador en las mismas condiciones que regían antes de producirse el despido, así como al abono de los salarios de tramitación a los que se refiere el apartado 2 del artículo 56 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores o, a elección de aquél, a que le abone una indemnización, cuya cuantía se fijará de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 56 de dicha Ley, con las siguientes particularidades:* a) En el acto de juicio, la parte titular de la opción entre readmisión o indemnización podrá anticipar su opción, para

compensación de la lesión sufrida en sus derechos fundamentales, tanto por daños y perjuicios como por daños morales.

Dicen los arts. 12, 13 y 14 de la Ley General Tributaria, con relación a la interpretación de las normas tributarias, su calificación y prohibición de la analogía que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación, que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Los salarios de tramitación son los que se devengan desde que se produce el despido por el empresario hasta que se dicta la correspondiente sentencia, que desde la reforma laboral establecida por Real Decreto Legislativo 3/2012 no se devengan en los casos del despido improcedente salvo que se refieran a los representantes legales de los

el caso de declaración de improcedencia, mediante expresa manifestación en tal sentido, sobre la que se pronunciará el juez en la sentencia, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 111 y 112. b) A solicitud de la parte demandante, si constare no ser realizable la readmisión, podrá acordarse, en caso de improcedencia del despido, tener por hecha la opción por la indemnización en la sentencia, declarando extinguida la relación en la propia sentencia y condenando al empresario a abonar la indemnización por despido, calculada hasta la fecha de la sentencia. c) En los despidos improcedentes de trabajadores cuya relación laboral sea de carácter especial, la cuantía de la indemnización será la establecida, en su caso, por la norma que regule dicha relación especial. 2. *En caso de que se declare improcedente el despido de un representante legal o sindical de los trabajadores, la opción prevista en el número anterior corresponderá al trabajador.* 3. La opción deberá ejercitarse mediante escrito o comparecencia ante la oficina del Juzgado de lo Social, dentro del plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia que declare el despido improcedente, sin esperar a la firmeza de la misma, si fuera la de instancia. 4. Cuando el despido fuese declarado improcedente por incumplimiento de los requisitos de forma establecidos y se hubiese optado por la readmisión, podrá efectuarse un nuevo despido dentro del plazo de siete días desde la notificación de la sentencia. Dicho despido no constituirá una subsanación del primitivo acto extintivo, sino un nuevo despido, que surtirá efectos desde su fecha.

trabajadores, miembros del Comité de Empresa y Delegados del personal o delegados sindicales, según se establece en el artículo 112 de la Ley de la Jurisdicción Social de 2011 o en el caso del despido nulo, como se establece en el artículo 108. 2 y 113 del mismo texto legal.

Dice el art. 26.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que se ocupa de determinar el concepto de salario que *se considerará salario*, la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, *por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo y no tendrán la consideración de salario* las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, *las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.*

En este sentido señala una constante, unánime y reiterada jurisprudencia, que obliga a todos los poderes públicos (arts 9.10, 117 de la CE y 1.6 del C. Civil, y de la que pueden ser buena muestra las STS de 20-7-2017, que en su F. Jdco señala: “TERCERO.2.- que: Tal y como en la sentencia referencial decimos - con cita de las anteriores SSTS 1/3/2004, rcud. 4846/2002 y 5/5/2004, rcud. 1957/2003-, que “*la figura de los salarios de tramitación o salarios de trámite tiene una evidente y clara naturaleza indemnizatoria, pues con ellos se pretende, tanto en los despidos nulos como en los improcedentes, compensar al trabajador uno de los perjuicios que para él se derivan del hecho del despido, cual es el no percibir retribución alguna desde la fecha de tal despido y durante la sustanciación del proceso correspondiente*, y el F. Jdco CUARTO de la STS de 12-6-2012, rec. 2448/2011 que: “Las SSTS de 14 de marzo de 1.995 del Pleno (r. 2930/1994), 1 de marzo de 1.994 (r. 4846/2002); 28 de mayo de 1999 (r. 2646/1998), 8 de noviembre de 2.006 (r.

3.500/2005) y 4 de julio de 2.007 (r. 1678/2006), entre otras muchas, así lo vienen sosteniendo, de forma que de conformidad con lo previsto en los artículos 26.1, 33, 56.1 b) del Estatuto de los trabajadores y 110 y 111 de la LPL. En la sentencia del Pleno de la Sala de 13 de mayo de 1991, precedente de las anteriores, se dice lo siguiente: *“La figura de los salarios de tramitación o salarios de trámite tiene una evidente y clara naturaleza indemnizatoria, pues con ellos se pretende, tanto en los despidos nulos como en los improcedentes, compensar al trabajador uno de los perjuicios que para él se derivan del hecho del despido, cual es el de no percibir retribución alguna desde la fecha del despido y durante la instrucción del despido correspondiente”*. Es doctrina consolidada entonces la que atribuye carácter indemnizatorio a esos salarios, porque no se corresponden a trabajo efectivo ni a descansos retribuidos. De hecho, cuando el artículo 56.1, b) del Estatuto de los Trabajadores habla de “la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido hasta la notificación de la sentencia que declare la improcedencia o hasta que hubiera encontrado otro empleo...”, no está atribuyendo naturaleza salarial a los de tramitación, sino que la referencia a los dejados de percibir hace alusión únicamente al método a seguir para su cálculo”.

El art. 7. p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece que *“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 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 y el importe de la indemnización exenta, a que se refiere esta letra, tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros. Puntualizando este precepto, que como vemos no exige colaboración reglamentaria y por tanto de muy dudosa*

legalidad⁵, el art. 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero establece para el caso de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, que el disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa y se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se produce dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Tradicionalmente tanto en el despido improcedente como nulo se producían salarios de tramitación, ahora solo referidos a los representantes de los trabajadores en los improcedentes y en los despidos nulos, como hemos señalado en el apartado anterior. En el despido improcedente pero también en el nulo existe una indemnización de daños y perjuicios y por daños morales, que aunque su determinación siga distintos criterios respecto de la indemnización objetiva en los despidos improcedentes no afectan a su naturaleza.

En el caso del despido improcedente se produce una singularidad del régimen laboral de resarcimiento del despido, que fue puesta de relieve en la *STC 6/1984, de 24 de mayo*, dictada para resolver una

5 Merced a lo establecido en el art. 8.a) y d) de la LGT, referido a la reserva de ley tributaria (que establecen que se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales)

cuestión de inconstitucionalidad, en la que se afirmaba que el hecho de que la indemnización de despido se calcule “en función del tiempo de duración de la relación laboral” pone en “evidencia que no guarda una relación de identidad con los perjuicios que pueda sufrir el trabajador”, y que se trata de “una indemnización *ex lege*” concebida “como una cantidad que sustituye a la indemnización de daños y perjuicios”, cumpliendo así una “función sustitutoria del resarcimiento de perjuicios”.

El despido nulo tendrá el efecto de la readmisión inmediata del trabajador y en caso de que exista vulneración de derechos fundamentales, el trabajador podrá solicitar una indemnización adicional por daños y perjuicios y por daños morales derivados de la lesión del derecho fundamental vulnerado, como se desprende del artículo 183 de la Ley de Jurisdicción Social, por haber sufrido una lesión en sus derechos fundamentales en función del daño moral unido a la vulneración de un derecho fundamental y de convivencia⁶, tal y como se señala, entre otras, por la

6 Dice el art. 182 de la LJS de 2011 que: 1. La sentencia declarará haber lugar o no al amparo judicial solicitado y, en caso de estimación de la demanda, según las pretensiones concretamente ejercitadas: a) Declarará la existencia o no de vulneración de derechos fundamentales y libertades públicas, así como el derecho o libertad infringidos, según su contenido constitucionalmente declarado, dentro de los límites del debate procesal y conforme a las normas y doctrina constitucionales aplicables al caso, hayan sido o no acertadamente invocadas por los litigantes. b) Declarará la nulidad radical de la actuación del empleador, asociación patronal, Administración pública o cualquier otra persona, entidad o corporación pública o privada. c) Ordenará el cese inmediato de la actuación contraria a derechos fundamentales o a libertades públicas, o en su caso, la prohibición de interrumpir una conducta o la obligación de realizar una actividad omitida, cuando una u otra resulten exigibles según la naturaleza del derecho o libertad vulnerados. d) Dispondrá el restablecimiento del demandante en la integridad de su derecho y la reposición de la situación al momento anterior a producirse la lesión del derecho fundamental, así como la reparación de las consecuencias derivadas de la acción u omisión del sujeto responsable, incluida la indemnización que procediera en los términos señalados en el artículo 183. 2. En la sentencia se dispondrá lo procedente sobre las medidas cautelares que se hubieran adoptado previamente. El art. 183 con relación a las indemnizaciones: 1. Cuando la sentencia declare la existencia de vulneración, el juez deberá pronunciarse sobre la cuantía de la indemnización que, en su caso, le corresponda a la parte demandante por haber sufrido discriminación u otra lesión de sus derechos fundamentales y libertades públicas, *en función tanto del daño moral unido a la vulneración del derecho fundamental, como de los daños y perjuicios adicionales derivados*. 2. El tribunal se pronunciará sobre la cuantía del daño, determinándolo prudencialmente cuando la prueba de su importe exacto resulte demasiado difícil o costosa, para resarcir suficientemente a la víctima y restablecer a ésta, en la medida de lo posible, en la integridad de su situación anterior a la lesión, así como para contribuir a la finalidad de prevenir el daño. 3. Esta indemnización será compatible, en su caso, con la que pudiera corresponder al trabajador por la modificación o extinción del contrato de trabajo o en otros supuestos establecidos en el Estatuto de los Trabajadores y demás normas laborales. 4. Cuando se haya ejercitado la acción de daños y perjuicios derivada de delito o falta en un procedimiento penal no podrá reiterarse la petición indemnizatoria ante el orden jurisdiccional social, mientras no se desista del ejercicio de aquélla o quede sin resolverse por sobreseimiento o absolución en resolución penal firme, quedando mientras tanto

STS de 9/06/1993, que establece que “acreditada la vulneración del derecho fundamental se presume la existencia del daño y debe decretarse la indemnización correspondiente”, en consonancia con la interpretación del TEDH del art. 50 del Convenio Europeo para la protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales.

Debe tenerse en cuenta, en este sentido, que el art. 14 de la Ley 35/2006, al referirse al periodo de imputación, lo hace respecto de rendimientos de trabajo, de capital y de actividades económicas o a la la satisfacción de una renta o de rendimientos derivados del trabajo, refiriéndose literalmente a indemnizaciones derivadas del despido o cese del trabajador, en el caso de la exención en el art. 7 del citado texto legal.

De acuerdo con las palabras literales y los conceptos, los salarios de tramitación, como hemos visto, constituyen una indemnización por despido y, por tanto, como se señala en la exención prevista en el art. el artículo 7 apartado e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta 35/2006 se encuentra exenta, y de la literal dicción del art. 1 del Reglamento del Impuesto se infiere que la cautela que establece se refiere a la indemnización derivada del cese del trabajador (“a la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa”) y por lo tanto no se refiere a los salarios de tramitación, sino propiamente al otro tipo de indemnización, la derivada de la determinación merced a los años trabajados, que como hemos dicho es otra indemnización derivada del despido.

interrumpido el plazo de prescripción de la acción en vía social. *El Tribunal Supremo en una jurisprudencia que podemos calificar de constante desde su sentencia de 15 de febrero 2012 señala que para cuantificar el daño moral derivado de la lesión del derecho fundamental se puede acudir al elenco de sanciones de la Ley de Infracciones y Sanciones del Orden Social con las debidas cautelas y atemperando la razonabilidad de las cifras allí manejadas e invocada en la demanda como parámetro a tomar en consideración para tal fijación, siendo tal daño moral, aquel que tiene por objeto compensar el impacto o sufrimiento psíquico o espiritual sufrido por la vulneración, señalándose en las STS de 12 ó 26 de junio de 2001, que la indemnización obtenida por la vulneración del derecho fundamental es compatible con la que pueda corresponder por la extinción contractual, admitiéndose la posibilidad del ejercicio conjunto en un solo procedimiento, tanto de la acción extintiva del contrato como por la reclamación por lesión del derecho fundamental.*

3. EPÍLOGO

A) De lo expuesto, podemos concluir que, así como las indemnizaciones derivadas de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida o por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, normativa de desarrollo o determinadas en ejecución de sentencias se encuentran exentas (de acuerdo con lo establecido en los apartados d) y e) de la Ley 5/2006 de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto indemnizaciones de daños y perjuicios), no se otorga de ordinario por la Administración, el mismo tratamiento a los salarios de tramitación que, igualmente, constituyen una indemnización por despido o cese del trabajador según una interpretación sistemática y literal de la Ley dentro de lo dispuesto por los preceptos legales correspondientes a la exención y a la imputación de renta, y de acuerdo con su naturaleza jurídica.

B) En caso de que no se aplique la regla general del devengo establecida con carácter general en el artículo 14 que la citada Ley 35/2006, consideramos que la determinación del devengo íntegro de varios periodos impositivos derivados de salarios de tramitación por despido nulo a consecuencia de la vulneración de los derechos fundamentales, si no es factible el tratamiento como rentas irregulares, produciría la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 de la Constitución Española. Y esto se haría sobre la base de que si se reconociera una determinada cantidad por resolución judicial y determinara un pago de impuestos por este concepto superior al que se hubiera producido si no se hubiesen vulnerado los derechos fundamentales del trabajador, ya que, de esa manera, no se satisfaría el derecho a la tutela judicial efectiva y a no ser perjudicado por quienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1101 del Código Civil, incurrieran en dolo negligencia o morosidad en el cumplimiento de sus obligaciones y obligasen a los

perjudicados a acudir a los Tribunales para satisfacer sus legítimas exigencias de justicia.

Mercenario Villalba Lava
Magistrado Especialista de lo Contencioso- Administrativo
Tribunal Superior de Justicia de Extremadura
Plaza de la Audiencia s/n
10003 Cáceres (España)
mercevallalba2009@hotmail.es
<https://orcid.org/0000-0002-0073-1490>