

NUM-CONSULTA

V1424-14

ORGANO

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA

29/05/2014

NORMATIVA

LIRPF, 35/2006, Arts. 7.e) y 18. RIRPF, RD/2007, Art. 11.

DESCRIPCION-HECHOS

El 31 de diciembre de 2011, la consultante extinguió la relación con uno de sus empleados, mediante un despido reconocido por ambas partes como improcedente. Desde enero de 1989, el empleado había mantenido una relación laboral con distintas entidades, todas ellas parte del mismo grupo que la consultante a efectos laborales. Durante el período de desempeño de sus funciones la relación laboral tuvo la calificación de especial de alta dirección en determinados períodos y de relación laboral ordinaria en otros. A partir del 30 de junio de 2011 se reanudó la relación laboral ordinaria que se encontraba suspendida desde el 20 de diciembre de 2007 mientras desarrolló una relación laboral especial de alta dirección. El 31 de diciembre de 2011 se produce el despido y la extinción de todas las relaciones laborales. En dicha fecha, la consultante firmó un acuerdo en el que se prevé una indemnización al empleado por el despido calificado de improcedente cuya forma de pago es un importe bruto en enero de 2012, 29 mensualidades desde febrero de 2012 y un último pago el 31 de julio de 2015. Para el cálculo de la indemnización se han tenido en cuenta las condiciones pactadas en el contrato de trabajo originario para casos de despidos, aplicándose dichas condiciones tanto a los períodos en los que mantuvo una relación laboral común como a los años en los que la relación fue de alta dirección.

CUESTION-PLANTEADA

Tratamiento fiscal, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la indemnización recibida por el empleado: aplicación de la exención del artículo 7 e) de la Ley del Impuesto y de la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 de la misma Ley.

CONTESTACION-COMPLETA

La presente contestación se realiza bajo la hipótesis de que la indemnización se abona al trabajador directamente por la empresa y no a través de una entidad aseguradora con la que la empresa hubiera contratado un seguro que instrumente el compromiso por pensiones asumido por la misma con su trabajador. Asimismo, se parte, según lo manifestado, de que se han extinguido todas las relaciones laborales mantenidas con las empresas, de forma que el empleado no mantendría en la actualidad ninguna relación laboral con ninguna de las empresas del grupo.

Haciendo referencia en primer lugar a la relación laboral especial de alta dirección, debe señalarse que el apartado e) del artículo 7 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 (BOE del 29 de noviembre), en adelante LIRPF, en su redacción dada por la disposición adicional decimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas (BOE de 31 de diciembre), establecía la condición de rentas exentas de:

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

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste

hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.”.

En los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (BOE de 12 de agosto), este Centro Directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta, si bien a dichos rendimientos del trabajo les será de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por ciento previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto en la medida en que exista un período de generación superior a dos años. Al respecto, el apartado 2 del artículo 18 de la LIRPF establece: “El 40 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 y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. (...)”.

Por su parte, el artículo 11.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente: “Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2. de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos”. En el presente caso, de acuerdo con los datos aportados, el cociente número de años de generación (desde el 20 de diciembre de 2007 al 30 de junio de 2011) entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento (años 2012 a 2015) resulta inferior a dos, por lo que no resultará aplicable dicha reducción del 40 por ciento sobre la indemnización satisfecha por la extinción de la relación laboral especial de alta dirección. Por lo que respecta a la relación laboral común, de los datos aportados se deduce que la misma habría existido con excepción del período entre el 20 de diciembre de 2007 y el 30 de junio de 2011,

durante el cual, según se manifiesta, la relación laboral ordinaria quedó suspendida y se desempeñaron los servicios correspondientes a la relación laboral especial de alta dirección. La cuestión relativa a cómo se calcula la indemnización cuando ha existido un primer período de relación laboral común seguido de otro de alta dirección y la extinción se produce de nuevo bajo el régimen laboral común ha sido objeto de diversas Sentencias del Tribunal Supremo. Como manifestación de dicha jurisprudencia puede destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo, de 18 febrero de 2003, que en su fundamento de derecho quinto señala: “El motivo ha de ser estimado, en conformidad con la doctrina sentada en la sentencia de esta Sala, aportada como contraria. A su tenor: a) El primitivo contrato de trabajo ordinario queda en suspenso cuando el trabajador ha sido designado para un alto cargo. En este supuesto no se trata de que existan «relaciones jurídicas paralelas, sin solución de continuidad, sino de suspensión de unas relaciones contractuales iniciales que quedan en fase de letargo mientras vive y se desarrolla otra relación especial que sustituye a la primera, la que a su vez vuelve a cobrar vida cuando se cesa en el alto cargo». b) Consecuentemente, no deben computarse, a efectos de fijar la indemnización correspondiente por despido en la relación laboral ordinaria, los años en que el trabajador desempeñó la actividad de alta dirección, dado que los posibles daños y perjuicios que el cese en el alto cargo puede causar al trabajador, han de ser indemnizados sea por aplicación de las normas generales, ya por vía de pacto – denominados usualmente de «blindaje»– que usualmente figura en estos tipos de contrato de alta dirección. c) En definitiva, el período del tiempo durante el que se desarrollan las funciones correspondientes al alto cargo no son computables a efectos de determinar la antigüedad y fijar la indemnización en caso de despido en la relación laboral ordinaria, a la que retornó el trabajador una vez cesado en la relación especial de alta dirección”. Por tanto, a efectos del cálculo de la indemnización exenta en caso de un despido improcedente, el artículo 56 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 marzo (BOE de 29 de marzo), establece, en su redacción vigente al tiempo de producirse el despido, una indemnización equivalente a cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades; debiendo únicamente computarse los años de servicio efectivamente prestados correspondientes a la relación laboral común y excluyendo en consecuencia el período de tiempo en que dicha relación quedó suspendida.

La cuantía de la indemnización que supere el cómputo anterior no estaría exenta, sin perjuicio de la posible aplicación a la misma del 40 por ciento de reducción previsto en el artículo 18 de la LIRPF. En relación con la antigüedad del trabajador, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, que a efectos del cálculo de la indemnización exenta el número de años de servicio serán aquellos que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se tendrían en consideración para el cálculo de la indemnización; es decir, que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo.

En este sentido debe recordarse que una cosa es la antigüedad y otra distinta es el número de años de servicio a los que se refiere el Estatuto de los Trabajadores, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, pudiendo citarse, entre otras, la sentencia de 21 de marzo de 2000 donde se señala de forma expresa que “el tiempo de servicios que debe computarse a efectos del cálculo de la indemnización por despido improcedente guarda relación con el de

trabajo realizado, de modo que la antigüedad reconocida fuera de éste módulo, solamente incide en el cálculo de la indemnización por despido, cuando fuera, así, expresamente reconocida por pacto individual o en el orden normativo aplicable". Debe matizarse que aún en el caso a que se refiere esta sentencia, que se reconozca con pacto individual o colectivo, o por la normativa aplicable, una determinada antigüedad a efectos de la indemnización por despido, la exención sólo alcanzaría al número de años de servicio efectivamente prestados al mismo empleador, y no aplicándose la misma al resto de la indemnización. En este punto debe abordarse el tratamiento de las indemnizaciones por despido en el marco de los grupos de empresas en el ámbito de las relaciones laborales, que han sido configurados por el Tribunal Supremo en torno a una serie de requisitos, destacando entre otros: 1) el funcionamiento integrado o unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo; 2) la prestación de trabajo indistinta o común, simultánea o sucesiva, a favor de varios empresarios...etc.

Como se ha señalado con anterioridad, la cuantía de la exención depende de un dato objetivo: que su importe sea, estrictamente, aquél al que tendría derecho el contribuyente en ausencia de todo pacto o convenio, individual o colectivo. En consecuencia, cuando estamos en presencia de indemnizaciones satisfechas por el empleador en el seno de un grupo de empresas desde la óptica laboral, igualmente deberá cuantificarse la indemnización obligatoria de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores. En estos casos, al igual que en los anteriores, la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dependerá del número de años de servicio que deban tenerse en cuenta: los prestados en la última empresa del grupo en la que el contribuyente ha prestado sus servicios o los prestados en el seno del grupo.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo al configurar la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales, parte del entendimiento de que estamos en presencia de un único empleador, y en estas ocasiones el número de años de servicio a considerar son los trabajados para el grupo, en cuanto empleador, por lo que la cuantía de la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se calculará teniendo en cuenta esta variable. Por último, de existir respecto del trabajador consultante un grupo de empresas como empleador, la justificación de la concurrencia de los requisitos jurisprudenciales antes referidos así como la antigüedad del trabajador en las distintas empresas de un grupo deberá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, si bien, corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración Tributaria su valoración.

En cuanto a la aplicación de la reducción del 40 por ciento al exceso indemnizatorio sobre el límite exento, de acuerdo con el anteriormente transcrito artículo 18.2 de la LIRPF, cuando la indemnización se perciba en forma de capital, al exceso indemnizatorio sobre el límite exento le resultará de aplicación la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF cuando el período de tiempo trabajado para la empresa sea superior a dos años. La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Cuando la indemnización se fraccione en dos o más períodos impositivos, quedará sometida a tributación efectiva por el Impuesto a partir del momento en que su importe acumulado supere el montante que goza de exención en virtud de lo previsto en el artículo 7.e) de la LIRPF. Una vez superada dicha magnitud, sólo podrá aplicarse la reducción del 40 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.2 del RIRPF, si el cociente resultante de dividir el

período de generación (determinado por los años de servicios en la empresa, contados de fecha a fecha), por el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos. A estos efectos, deberán tenerse en cuenta, como períodos impositivos de fraccionamiento, todos aquellos en los que se perciba la indemnización, incluidos los ejercicios en los que la indemnización esté exenta. En cada uno de los períodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros.

En el presente caso, de existir respecto del trabajador consultante un grupo de empresas como empleador, el cociente resultante de dividir el período de generación (según los datos aportados, desde enero de 1989 hasta 31 de diciembre de 2011, con excepción del período desde el 20 de diciembre de 2007 y el 30 de junio de 2011) por el número de períodos impositivos de fraccionamiento (años 2012 a 2015) sería superior a dos y, en consecuencia, resultaría aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF con el límite de 300.000 euros anuales.

Para calcular el importe de la retención se estará al procedimiento que establece el artículo 82 del RIRPF. Dicho artículo 82 dispone que “el importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen”. No obstante, según el artículo 83.1 del RIRPF, “la base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo” y dicho apartado 3 dispone que “la cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

(...)”.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.