

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058496

DGT: 08-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0471/2016

SUMARIO:

IRPF. Hecho imponible. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Reducciones. Retenciones. *Indemnización por despido calculada teniendo en cuenta la antigüedad en otro empleo, antigüedad reconocida en el contrato de trabajo.* 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, pues una cosa es la antigüedad y otra distinta es el número de años de servicio a los que se refiere el ET. Si la indemnización satisfecha excede de la cuantía que resultaría de aplicar los criterios establecidos en el ET, el exceso estará sujeto y no exento, calificándose como rendimiento del trabajo, pudiendo resultar de aplicación del porcentaje de reducción del 30 por 100 previsto en la LIRPF al exceso indemnizatorio sobre el límite exento, si la antigüedad laboral supera los dos años. La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. A efectos de determinar el tipo de retención, la entidad empleadora, una vez determinada la cuantía total de las retribuciones del trabajo, sujetas y no exentas, calculada según lo previsto en el RIRPF, minorará la misma en los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años y una vez determinado el tipo de retención de acuerdo con lo expuesto, el importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía de las retribuciones satisfechas.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 18 y 99.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts 74 y ss.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante fue despedido de su empresa, reconociendo esta última, en el año 2015, la improcedencia del despido en acto de conciliación judicial celebrado ante el Juzgado de lo Social. La empresa ofreció en concepto de indemnización por despido una cantidad calculada teniendo en cuenta la antigüedad en otro empleo, antigüedad reconocida en el contrato de trabajo

Cuestión planteada:

Tributación de la indemnización por despido: aplicación de la exención contemplada en el artículo 7 e). Aplicación de la reducción contemplada en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, en su redacción dada por el apartado uno del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), dispone lo siguiente:

“Se modifica la letra e) del artículo 7, que queda redactada de la siguiente forma:

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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, 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.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.”.

La redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, anteriormente en vigor, fue establecida por el apartado uno de la disposición final undécima de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio de 2012), redacción que se introdujo con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, suprimió el párrafo segundo de la anterior redacción, el cual se refería a la exención de las indemnizaciones por despido cuando el contrato de trabajo se extinguía con anterioridad al acto de conciliación. Por lo que para declarar la exención de las indemnizaciones por despido será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.

En el supuesto planteado la improcedencia del despido fue reconocida ante el Juzgado de lo Social por lo que se entiende cumplido el requisito del reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.

En el caso de un despido improcedente, el artículo 56.1 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, en su redacción dada por el apartado siete del artículo 18 de la citada Ley 3/2012, establece una indemnización de treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades.

No obstante, en relación con las indemnizaciones por despido improcedente, la disposición transitoria quinta de la Ley 3/2012 dispone que:

“1. La indemnización por despido prevista en el apartado 1 del artículo 56 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, en la redacción dada por la presente Ley, será de aplicación a los contratos suscritos a partir de 12 de febrero de 2012.

2. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el período anterior a 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

3. En el caso de los trabajadores con contrato de fomento de la contratación indefinida, se estará a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Sexta de esta Ley.”.

Dado que en el caso planteado la empresa ha reconocido la improcedencia del despido ante el Juzgado de lo Social, estará exenta la parte de indemnización que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente (33 días por año de servicio con un máximo de veinticuatro mensualidades, según la nueva redacción del artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, aplicable a los contratos suscritos a partir de 12 de febrero de 2012, y, para contratos formalizados con anterioridad a 12 de febrero de 2012, los límites previstos en la citada disposición transitoria quinta de la Ley 3/2012), resultando de aplicación el límite de 180.000 euros que establece el nuevo texto del artículo 7 e).

En relación con la antigüedad del consultante hay que señalar que 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. Por lo tanto, en el presente caso, únicamente debe tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la indemnización exenta los años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, sin que la antigüedad correspondiente a los años de servicio en otra empresa deba computarse a dichos efectos

Si la indemnización satisfecha excede de la cuantía que resultaría de aplicar los criterios anteriores, el exceso estará sujeto y no exento, calificándose como rendimiento del trabajo, pudiendo resultar de aplicación del porcentaje de reducción del 30 por 100 previsto en el artículo 18.2 de la LIRPF, que establece:

“El 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.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

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.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento.”.

De acuerdo con lo expuesto, teniendo en cuenta que la antigüedad laboral supera los dos años, en la medida en la que se cumplan los requisitos antes expuestos, resultará de aplicación la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF al exceso indemnizatorio sobre el límite exento. La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

El artículo 99 de la LIRPF regula la obligación de practicar pagos a cuenta, y en su apartado 2 dispone lo siguiente:

“2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. (...)”.

Dicha obligación se desarrolla en los artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/ 2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 75 del RIRPF, regula las rentas sujetas a retención o a ingreso a cuenta, y en su apartado 3 dispone que:

“No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas, con excepción de la establecida en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto, y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen. (...).”

Por su parte el artículo 82 del RIRPF, regula el procedimiento general para determinar el importe de la retención, y dispone lo siguiente:

“Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.

4.ª Se determinará el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª 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, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento.”.

A efectos de determinar el tipo de retención, la entidad empleadora, una vez determinada la cuantía total de las retribuciones del trabajo, sujetas y no exentas, calculada según lo previsto en el artículo 83.2.1º del RIRPF, minorará la misma en los conceptos que se relacionan en el apartado 2 del citado artículo, entre los cuales se incluyen en su letra a) las reducciones aplicables a los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años a que se refiere el artículo 18.2 a) de la LIRPF.

Una vez determinado el tipo de retención de acuerdo con lo expuesto, el importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía de las retribuciones satisfechas.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.