

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069796

DGT: 23-07-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2188/2018

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Rentas exentas en España. Indemnizaciones por despido. Conforme al MCOCDE las cantidades satisfechas por este concepto deberán tributar en el Estado de residencia del empleado, salvo que el trabajo se haya desarrollado en otro Estado, en cuyo caso este último también podrá gravarlas; así, si el trabajador es no residente en España y la actividad ha sido desarrollada en su territorio, las indemnizaciones que perciba el empleado tras su cese estarán sujetas a tributación en España por el IRNR, sin perjuicio de que tales rendimientos estén también sujetos a tributación en el país de residencia, en cuyo caso le corresponderá a ese Estado la eliminación de la doble imposición que se pudiera generar.

Por otro lado, el art. 14 RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), amplía la aplicación de las rentas exentas del art. 7 Ley 35/2006 (Ley IRPF) a los no residentes, por lo que también se encontrarán exentas para el empleado no residente la indemnización por despido improcedente o el basado en causas objetivas, cuando cumpla los requisitos establecidos en el art. 7 e) de la Ley.

Para el cálculo de la indemnización, y de nuevo siguiendo al MCOCDE, se deberá atender al tiempo y lugar del trabajo prestado y, por tanto, repartir la indemnización proporcionalmente entre los países en que se haya ejercido dicho empleo.

Por lo que tiene que ver con los ceses de mutuo acuerdo deberá estarse a lo pactado válidamente entre las partes y en la medida en que la indemnización se concrete en función del tiempo trabajado para la entidad, de igual manera que en los casos anteriores, deberá repartirse la indemnización proporcionalmente entre los países en que se haya ejercido dicho empleo, sin tener en cuenta, por tanto si el contrato se ha suscrito o no en territorio español.

Finalmente, en el caso de que algún tipo de indemnización relacionado del cese respondiera a remediar algún tipo de perjuicio que supusiera su no calificación como rendimiento de trabajo, el MCOCDE establece que estas rentas tributarán tan sólo en el Estado de residencia por lo que, si el empleado es no residente, España no podrá gravarlas.

Devengo. El impuesto correspondiente a estas retribuciones -las no exentas- se devengará cuando sean exigibles o en el momento de su cobro si este fuera anterior. Así, cuando se prevé la opción de un pago único en el momento de la extinción del contrato de trabajo, si el empleado es un no residente, se devengará el impuesto en la medida en que parte de dicha indemnización se derive de un trabajo realizado en España. Y en el caso de que la indemnización dé lugar al pago de rentas mensuales durante un periodo, si el empleado es no residente en el momento en que sean exigibles y se derivan de un trabajo realizado en España, también se producirá el devengo, salvo que el ex empleado haya regresado a España, en cuyo caso tributaría aquí por su renta mundial, con independencia de dónde se hayan producido sus rentas, por lo que tributaría en el IRPF por la totalidad de la indemnización percibida.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13, 14, 27 y 31.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante habitualmente desplaza con carácter temporalmente a empleados al extranjero para prestar servicios en las compañías filiales del grupo domiciliadas fuera de España. Va a realizar una serie de ajustes en la plantilla mediante la extinción de la relación laboral que mantiene con algunos de sus empleados y directivos. Esta extinción se realizará a través de distintos programas de extinción de mutuo acuerdo. Estos programas son los siguientes:

- Programa dirigido a empleados menores de 55 años de edad que acrediten un mínimo de 10 años de antigüedad. La indemnización se calcularía entre el 50% al 54% del salario bruto anual y se abonaría en forma de rentas mensuales constantes durante un periodo de 8 a 10 años.

- Programa dirigido a empleados que acrediten una antigüedad entre 5 y 9 años. La indemnización cuyo importe mínimo sería de 60 días salario bruto con un tope de 4 anualidades, se abonaría en un pago único en el momento en que se produzca la extinción del contrato de trabajo.

- Programa dirigido a empleados que hayan cumplido los 53 años de edad y acrediten un mínimo de 15 años de antigüedad en el grupo. El importe de la indemnización se correspondería con el 68% del salario bruto anual, se abonaría en forma de rentas mensuales constantes hasta que el empleado cumpla los 65 años de edad.

Del mismo modo, pueden darse casos de extinción de la relación laboral con empleados desplazados mediante despidos disciplinarios improcedentes o motivados por causas objetivas, económicas, organizativas o productivas, en los términos regulados en el Estatuto de los trabajadores. Cualquiera que sea la forma en que se produzca la extinción de los respectivos contratos de trabajo, el personal desplazado tendrá la consideración de contribuyente no residente en territorio español en el ejercicio en que se produzca la extinción de la relación laboral. Los empleados desplazados temporalmente al extranjero, han prestado servicios tanto en España como en el extranjero, y la entidad afirma que no se cumplen los requisitos previsto en el artículo 15.2 del MCOCDE.

Cuestión planteada:

1. Si las cantidades abonadas en concepto de indemnización por el cese de una relación laboral estarían incluidas entre las rentas del artículo 15 del MCOCDE.

2. Si la indemnización que, en su caso, quedaría sometida a tributación en España por el IRNR debe calcularse siguiendo los mismos criterios cuando el cese se produzca (i) como consecuencia de un despido improcedente, (ii) como consecuencia de un despido objetivo, individual o colectivo, o (iii) en un cese de mutuo acuerdo.

3. Si en los supuestos de despido de la indemnización sometida a tributación debe calcularse en función del lugar de prestación de servicios durante los doce meses anteriores a la fecha de extinción de la relación laboral o si, por el contrario, debería efectuarse un cálculo proporcional atendiendo al tiempo de prestación de servicios en España dentro de un periodo de referencia superior a doce meses, con arreglo a la normativa laboral española.

4. Si las indemnizaciones derivadas de los Programas de extinción de mutuo acuerdo quedarían íntegramente sometidas a tributación en España por el IRNR en la medida en que el contrato de trabajo se hubiese suscrito en territorio español, con independencia de que se abonen en un pago único en el momento en que se produzca la extinción de la relación laboral o en forma de rentas mensuales constantes diferidas.

5. Si debe practicar retención o ingreso a cuenta sobre las indemnizaciones abonadas en concepto de indemnización por cese de la relación laboral que mantiene con aquellos empleados no residentes fiscales en España que se encuentren desplazados en el extranjero.

Contestación:

Plantea la consultante cual es el tratamiento fiscal de las cuantías indemnizatorias satisfechas con ocasión de la extinción de la relación laboral de empleados desplazados en el extranjero. De la información contenida en el escrito de consulta se entiende que la entidad pagadora de las mismas será la entidad española consultante.

1. Plantea la consultante si las cantidades abonadas en concepto de indemnización por el cese de una relación laboral estarían incluidas en el ámbito del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), dedicado a la renta del trabajo.

El citado artículo establece:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”.

En el escrito de consulta se afirma que no se dan los tres requisitos exigidos para que sea aplicable el apartado 2 del artículo 15 del MCOODE.

Conforme a los comentarios del MCOODE al artículo 15, los términos “sueldos, salarios y otras remuneraciones similares” incluyen todas las remuneraciones, incluidas las en especie, obtenidas del ejercicio de un empleo. Las indemnizaciones derivadas del cese de una relación laboral se encuentran incluidas entre ellas.

En concreto, el párrafo 2.4 de los comentarios al artículo 15 señala que cualquier remuneración pagada después de la terminación de un empleo, por trabajos hechos antes del cese del empleo se considerará derivado del Estado en el que se ha desempeñado ese trabajo.

Por otro lado, conviene destacar el comentario 2.7 referido a los pagos indemnizatorios (también denominado “indemnización por despido”) que el empleador esté obligado a pagar (por ley o por contrato) a un empleado por la extinción de su contrato de trabajo. Es frecuente, señala el párrafo, que “aunque no ocurre siempre, dicho pago se calcule en función del tiempo trabajado para ese empleador. En ausencia de hechos o circunstancias que indiquen lo contrario, dicho pago indemnizatorio debe considerarse como una remuneración comprendida en el ámbito del Artículo 15 y referida a los últimos 12 meses del empleo, repartiéndose proporcionalmente entre los emplazamientos en los que se haya ejercido dicho empleo en ese período. Como tal, dicho pago constituye una remuneración derivada del empleo a los efectos de la última frase del apartado 1 del artículo 15.”

Conforme a este comentario 2.7, las cantidades abonadas en concepto de indemnización por el cese de una relación laboral deben considerarse con carácter general como rentas de trabajo comprendidas en el artículo 15 del MCOODE; es decir, tendrán un tratamiento similar al de los salarios, y por tanto seguir el mismo criterio que para éstos se recoge en el propio artículo.

Por su parte, el párrafo 2.8 de los comentarios indica que “una persona física cuyo empleo se haya extinguido puede tener base legal para reclamar que dicha extinción contravino lo dispuesto en el contrato laboral, en la legislación o en el convenio colectivo. También podrían existir otros fundamentos jurídicos para reclamar daños dependiendo de las circunstancias de la extinción. Dicha persona podría recibir una indemnización por vía judicial o mediante acuerdo por razón del incumplimiento del contrato pertinente o de las obligaciones legales. El tratamiento que el convenio otorgue a esta indemnización dependerá del perjuicio que pretenda compensarse. Por ejemplo, la indemnización resultante de un preaviso insuficiente o por el incumplimiento de la obligación de efectuar el pago indemnizatorio contemplado en la ley o en el contrato, debería recibir el mismo tratamiento que la remuneración que esta indemnización remeda. Las indemnizaciones punitivas o las indemnizaciones correspondientes a trato discriminatorio o por daños a la reputación, deberían recibir un tratamiento diferente; estos pagos normalmente estarían comprendidos en el ámbito del artículo 21.”.

Este párrafo se refiere a aquellas indemnizaciones que tratan de cubrir algún daño o perjuicio que, según su naturaleza, pueden encontrarse comprendidas en el artículo 21, “otras rentas”, que engloba todas aquellas rentas cuyo tratamiento no se recoge de manera específica en ningún otro artículo del MCOODE.

2. Como se ha señalado hasta ahora, las indemnizaciones que se satisfacen en cualquiera de los tres tipos de despidos indicados en el escrito de consulta, derivan de una relación laboral existente, por lo que en principio sería aplicable el artículo dedicado a las rentas del trabajo del Convenio en vigor existente ente España y el país de residencia del empleado que cesa en su trabajo.

Al no señalarse los países en que residen los empleados afectados y dado que, con carácter general, los convenios firmados por España siguen el MCOCDE, la contestación a las preguntas planteadas se realizará entendiendo a lo dispuesto en el MCOCDE, sin perjuicio de las especialidades que presenten los convenios bilaterales que sean aplicables.

Así, conforme al apartado 1 del artículo 15 ya transcrito, las cantidades satisfechas deberán tributar en el Estado de residencia del empleado, salvo que el trabajo se haya desarrollado en el otro Estado, en cuyo caso este último también podrá gravarlas también.

En este caso, y suponiendo que el empleado que las recibe es no residente, sólo podrán someterse a imposición en España las rentas de fuente española que puedan ser gravadas de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) del TRLIRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español:

“c) Los rendimientos del trabajo:

1º.Cuando se deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. (...).”

Por lo tanto, las indemnizaciones que perciba el empleado tras su cese estarán sujetas a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tan sólo en el caso de que deriven de trabajo realizado en España. Todo ello sin perjuicio de que tales rendimientos estén también sujetos a tributación en el país de residencia, en cuyo caso le corresponderá a este país la eliminación de la doble imposición que se pudiera generar.

En el caso de que algún tipo de indemnización de las resultantes del cese respondiera, conforme a lo señalado en el Comentario 2.8 del artículo 15 del MCOCDE, a remediar algún tipo de perjuicio que llevara a que no se calificase como rendimiento de trabajo, el artículo 21 del MCOCDE establece que estas rentas tributarán tan sólo en el Estado de residencia. Por tanto, si el empleado es no residente, España no podrá gravarlas.

Para acreditar la residencia fiscal en otro Estado, el empleado habrá de aportar un certificado de residencia a los efectos del Convenio expedido por la autoridad tributaria competente en el país donde se dice residir.

Por otro lado, el artículo 14 del TRLIRNR establece que están exentas, entre otras, las siguientes rentas:

“a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.”.

Por lo que se encontrarán exentas también para el empleado no residente la indemnización por despido improcedente o basado en causas objetivas, cuando cumpla los requisitos establecidos en 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que establece:

“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.”.

3. Plantea la consultante si la cuantía de la indemnización sometida a tributación debe calcularse en función del lugar de prestación del trabajo en los últimos 12 meses o en función del tiempo de prestación de servicios dentro de un periodo de referencia superior.

Tal y como se ha señalado anteriormente, los comentarios se refieren a que, en ausencia de hechos o circunstancias que indiquen lo contrario, dicho pago indemnizatorio debe considerarse como una remuneración comprendida en el ámbito del Artículo 15, repartiéndose proporcionalmente entre los emplazamientos en los que se haya ejercido dicho empleo. La referencia de los 12 meses que se contiene en los comentarios solo se aplicaría en caso de que los hechos y circunstancias de cada caso impidan determinar esa proporción.

En estos casos, sin embargo, se deberá atender al tiempo y lugar del trabajo prestado y, por tanto, repartir la indemnización proporcionalmente entre los países en que se haya ejercido dicho empleo.

En cuanto a los ceses de empleo de mutuo acuerdo, deberá de estarse a lo pactado válidamente entre las partes. En los tres programas previstos por la entidad consultante se establece unos requisitos a cumplir, y en general en función de los años trabajados unas cuantías a recibir. En la medida en que las mismas se concretan en función del tiempo trabajado para la entidad, de igual manera que en los casos anteriores, deberá repartirse la indemnización proporcionalmente entre los países en que se haya ejercido dicho empleo.

4. Como se ha señalado la tributación de las indemnizaciones derivadas de los Programas de extinción de mutuo acuerdo se someterán a tributación en España por el IRNR, en la medida en que deriven de trabajo realizado en territorio español, no por el hecho de que el contrato de trabajo se hubiese suscrito en territorio español.

En primer lugar, debe señalarse que el devengo del IRNR se determinará por lo establecido en el artículo 27.1.a) del TRLIRNR, que establece al respecto:

“1. El impuesto se devengará:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.”.

De acuerdo con lo establecido en dicho precepto, el impuesto correspondiente a estas retribuciones se devengará cuando sean exigibles o en el momento de su cobro si este fuera anterior.

Tan sólo uno de los programas prevé la opción de un pago único en el momento de la extinción del contrato de trabajo. Por tanto, si en dicho momento como señala el escrito de consulta el empleado es no residente en España, y en la medida en que parte de dicha indemnización se derive de un trabajo realizado en España, se devengará para la misma el IRNR correspondiente.

El resto de programas, en cambio, dan lugar al pago de rentas mensuales constantes durante un determinado periodo. En el caso en el que el empleado sea no residente en el momento en que estas remuneraciones resulten exigibles, y las mismas se deriven en parte de un trabajo realizado en España, se producirá el devengo del IRNR.

Ahora bien, durante el periodo de pago de estas indemnizaciones, el ex empleado puede haber vuelto a España y tener en este país su residencia fiscal. En este caso, el trabajador pasaría a ser considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributaría en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF. Por lo que en dicho caso, tributaría por IRPF por la totalidad de la indemnización recibida. Asimismo, en este caso corresponderá a España como país de residencia, la eliminación de la doble imposición que en su caso pueda producirse.

5. Conforme al apartado 1 del artículo 31 del TRLIRNR, procederá la práctica de retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto por parte de la entidad pagadora de los mismos, en este caso la entidad consultante.

Al efecto, el artículo 31.2 establece lo siguiente:

“2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44. Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente. (...).”

Por otro lado, el apartado 4.a) del artículo 31 del TRLIRNR establece lo siguiente:

“4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras k) y l) del apartado 1 del artículo 14.

No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1.d).”

Por tanto las rentas señaladas exentas conforme al artículo 14.1.a) del TRLIRNR o el convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, tampoco serán objeto de retención.

Por último, en cuanto a la forma en la que debe realizarse la retención, el apartado 5 de este mismo artículo 31 determina:

“5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.”.

Los modelos para presentar dicha declaración de retenciones (en su caso negativa) y resumen anual, son los Modelos 216 y 296, respectivamente, debiendo atenderse a los lugares y plazos establecidos en la normativa reguladora, en concreto: “Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta» (BOE, 17-noviembre-2008)”, complementada por la “Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. (BOE, 26-noviembre-2013)”.

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.