

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V0221-17**

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 30/01/2017

NORMATIVA Ley 35/2006. LIRPF. Art. 7 e), 14 y 18.2.
RD 439/2007. RIRPF. Art. 12.2.

DESCRIPCION-HECHOS El consultante prestaba sus servicios para una empresa desde el 7 de abril de 1977. El 11 de octubre de 2016 recibió comunicación de despido por causas objetivas recibiendo la indemnización legalmente prevista para el despido por causas objetivas, 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades. Disconforme con el despido, interpuso papeleta de conciliación ante el SMAC. Celebrándose el acto de conciliación en el que la empresa reconocía la improcedencia del despido y una indemnización superior adicional a la inicial, que se abonará en 24 mensualidades.

CUESTION-PLANTEADA Se pregunta respecto del tratamiento fiscal de la indemnización por despido recibida. Aplicación de la exención regulada en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aplicación de la reducción contemplada en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto. Imputación temporal de la indemnización.

CONTESTACION-COMPLETA 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, establece que estarán exentas:

“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.”

En el caso de un despido improcedente, el artículo 56.1 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), en adelante ET, 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 undécima del ET dispone que:

“1. La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 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 cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso.

3. A efectos de indemnización por extinción por causas objetivas, los contratos de fomento de la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron.

En caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo dispuesto en el apartado 2.”.

En consecuencia, la indemnización satisfecha a la consultante por despido objetivo, que comprende las cantidades que se satisfacen inicialmente en el momento del despido y el complemento acordado en el acto de conciliación judicial, estará exenta del Impuesto con el límite del menor de:

- la cuantía establecida 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 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).

- la cantidad de 180.000 euros.

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 dicha normativa, cuando la indemnización se perciba en forma de capital, al exceso indemnizatorio sobre el límite exento le resultará de aplicación la reducción del 30 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. Asimismo, en caso de resultar aplicable, se deberá tener en cuenta el límite que se establece para el supuesto de extinción de relaciones laborales o mercantiles en las que el importe de los rendimientos del trabajo derivados de la extinción supere los 700.000 euros.

Ahora bien, si la indemnización se fracciona en dos o más períodos impositivos, sólo podrá aplicarse la reducción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.2 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), que dispone que:

“Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, sólo será aplicable la reducción del 30 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.”.

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. Por lo tanto 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, resultará de aplicación la reducción del 30%.

Respecto de la imputación temporal de la indemnización, de acuerdo con el artículo 14.1.a) de la LIRPF, se imputará a medida en que sean exigible por su perceptor, aplicándose la exención a los primeros rendimientos del trabajo que resulten exigibles

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.

