

**IRPF / Rendimientos del trabajo / Dinerarios / Extinción de la relación laboral / Reducción / Supuestos de no aplicación**

**DGT: 24-11-2008**

**N.º CONSULTA VINCULANTE: V2204/2008**

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Supuestos de no aplicación.** Las cantidades percibidas como consecuencia de la extinción de la relación laboral, que derivan de la suscripción de un compromiso de no prestar sus servicios en otra entidad durante un plazo de dos años posteriores a su desvinculación de la empresa, no se encuentra entre las calificadas reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, ya que dicho compromiso no resulta de aplicación ante un supuesto de despido improcedente, no estando tampoco vinculado a la existencia de un período de generación superior a dos años, por lo que no procede respecto al mismo la aplicación de la reducción del 40 por 100. Con respecto a los salarios de tramitación devengados desde el día siguiente a la fecha de despido hasta la notificación de esta Sentencia o hasta el día en que el trabajador hubiera encontrado empleo efectivo, en el caso de ocurrir antes, se hace preciso señalar que estarían sometido en su totalidad a tributación por el IRPF, como rendimientos del trabajo y no procedería tampoco la aplicación de los porcentajes de reducción.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7.º, 17 y 18

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 11

RDLeg. 1/1995 (TRET), art. 56

RD 1382/1985 (por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), art. 9.º

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante inició una relación laboral de carácter común con la empresa para la que venía prestando sus servicios, el 1 de diciembre de 1980. En el contrato suscrito en dicha fecha, con una vigencia de dos años, se señalaba que se contrataba al consultante con la categoría profesional de «auxiliar de entrada».

En el año 2002, y por acuerdo del Consejo de Administración de la entidad empleadora, se le nombró Director General Adjunto de dicha entidad.

En julio del año 2004, el consultante firmó un Acuerdo con la empresa donde se establecían las condiciones para el supuesto de cese y/o extinción de la relación laboral de determinados miembros del equipo directivo. Dicho Acuerdo se incorporó como anexo a su contrato de trabajo.

En la estipulación tercera del Acuerdo aportado se señala, entre otras condiciones, que:

- La extinción de la relación laboral, excepto en los supuestos de despido disciplinario declarado procedente o de dimisión del DIRECTIVO, llevará aparejada la indemnización de 45 días de salario por año de servicio.

- La Entidad exigirá un compromiso por el que el directivo se abstendrá, durante un período de dos años posteriores a su desvinculación de la misma, de prestar sus servicios a determinadas entidades y este compromiso será objeto de una compensación consistente en tres anualidades de salario bruto por todos los conceptos.

En diciembre de 2005 el consultante es despedido. El despido es calificado por la empresa como «despido disciplinario».

El consultante interpuso ante el Juzgado de lo Social competente una demanda contra la empresa. La sentencia dictada por el mencionado Juzgado declara el despido como improcedente, condenando a la demandada a optar por readmitir al consultante o a la extinción definitiva de la relación laboral con el abono de la indemnización correspondiente, y en todo caso, deberá abonarle los salarios de tramitación devengados desde el día siguiente a la fecha de despido hasta la notificación de esta Sentencia o hasta el día en que el consultante hubiera encontrado empleo efectivo, en el caso de ocurrir antes.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, se optó por la extinción de la relación laboral.

#### **Cuestión planteada:**

Posibilidad de considerar las cantidades percibidas como consecuencia de la extinción de la relación laboral, siempre que no resultasen exentas del Impuesto, como irregulares y aplicarles el porcentaje de reducción previsto en el apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

#### **Contestación:**

Para analizar la posible aplicación de la reducción del 40 por 100 que establece el apartado 2 del artículo 18 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 día 29), en adelante LIRPF, a las cantidades percibidas por el consultante como consecuencia de la extinción de la relación laboral, se hace preciso, con carácter previo, informar sobre el tratamiento fiscal que correspondería aplicar a las distintos «conceptos retributivos contemplados y pactados en el Acuerdo» aportado y que han dado lugar al abono de la cantidad sobre la que se cuestiona la aplicación de la reducción.

- En primer lugar, la indemnización por despido. Las consecuencias fiscales derivadas de la percepción de una indemnización por despido vendrán determinadas por la naturaleza de la relación laboral mantenida, esto es, si es común o especial, entre el consultante y el empleador.

La determinación de la figura jurídica correspondiente a la relación que unía al consultante con la entidad para la que prestaba sus servicios es una cuestión que excede de la competencia de esta Dirección General. No obstante, sí se puede informar sobre el tratamiento fiscal de la indemnización por despido, según se califique, por parte de los órganos competentes, como común o especial la relación laboral mantenida.

En el supuesto de entenderse que la relación laboral es común, la letra e) del artículo 7.º de la Ley del Impuesto establece la exención de las indemnizaciones por despido en los siguientes términos:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

(...).

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.»

En consecuencia, hasta el importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los trabajadores para el supuesto de despido improcedente (45 días de salario por año de servicio, con un máximo de 42 mensualidades) las cantidades percibidas estarán exentas, y por tanto, no procederá la aplicación de retención alguna sobre las mismas. Una vez superado tal importe, el resto de la indemnización estará plenamente sujeta, y no exenta, al Impuesto y a su sistema de retenciones e ingresos a cuenta, calificándose como rendimiento del trabajo, pudiendo resultarle de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por 100 previsto en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, para el supuesto de tener un período de generación superior a dos años.

En el supuesto de entenderse que se trata de una relación laboral especial del personal de alta dirección 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 máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto y su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, este planteamiento inicial respecto a las indemnizaciones por despido del personal de alta dirección tiene una importante matización en los supuestos en que a la relación laboral especial precedía una relación laboral común que unía previamente a empresa y trabajador. En estos casos, laboralmente (art. 9.º, RD 1382/1985), caben dos posibilidades:

- Que la relación especial sustituya a la común anterior (lo que deberá especificarse por escrito).
- Que la relación laboral común anterior simplemente se suspenda, reanudándose cuando se extinga la relación laboral especial, (posibilidad que prevalece de no existir la especificación anterior).

Ante esta última posibilidad, si no se produce esa reanudación, el tratamiento tributario que corresponde a la indemnización por despido improcedente (en la parte correspondiente a la relación laboral común) se reconduce el ámbito de la exención del artículo 7.º e), de la Ley del Impuesto, pues en tal caso ya estamos (en cuanto al período correspondiente a la relación laboral común) en presencia de una cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (en este caso la establecida en su artículo 56.1: 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades).

Si, conforme con todo lo expuesto, procede calificar como relación laboral especial de alta dirección la que unía a empresa y trabajador, la cuantía indemnizatoria correspondiente a esta relación tampoco estaría amparada por la exención.

En este supuesto el importe de la indemnización que en virtud de lo dispuesto anteriormente exceda, en su caso, de la exención, podría aplicarse igualmente el porcentaje de reducción del 40 por 100 previsto en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, para el supuesto de tener un período de generación superior a dos años.

Por otro lado, hay que señalar que en el caso de los despidos improcedentes (en la parte correspondiente a la relación laboral común), el artículo 56.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, establece que la indemnización que debe abonar la empresa será igual a «cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades».

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.

Por lo tanto, bajo la hipótesis de estar ante un relación laboral común (como se señala en el escrito de consulta) y teniendo en cuenta que la Sentencia aportada califica el despido como «improcedente» y que en la página 12 de la misma se reconoce al consultante el derecho a percibir una indemnización de 45 días de salario por año de servicio y se señala que «en el caso concreto de autos la indemnización no supera el límite de las 42 mensualidades», bajo estas premisas, la cantidad percibida en concepto de indemnización por despido estaría exenta, y por tanto, no procedería la aplicación de retención alguna sobre dicha cantidad.

- En segundo lugar, la compensación económica percibida por el compromiso adquirido de no prestar servicios en otra entidad durante un plazo de dos años y recogida en la estipulación tercera del Acuerdo aportado.

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que procede otorgar a la cantidad correspondiente al compromiso suscrito, el artículo 18 de la Ley del Impuesto establece:

«1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que le 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.

2. El 40 por 100 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.

(...).»

Por su parte, el artículo 11 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), dispone lo siguiente:

«1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9.º de este Reglamento.  
b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.º r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

2. (...).»

Conforme con la normativa expuesta, el importe objeto de consulta, que deriva de la suscripción de un compromiso de no prestar sus servicios en otra entidad durante un plazo de dos años posteriores a su desvinculación de la empresa, no se encuentra entre las calificadas reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo -ni siquiera en la letra f), ya que la misma no resulta de aplicación ante un supuesto de despido improcedente-, no estando tampoco vinculado a la existencia de un período de generación superior a dos años, por lo que no procede respecto al mismo la aplicación de la reducción del 40 por 100.

- Finalmente, con respecto a los salarios de tramitación devengados desde el día siguiente a la fecha de despido hasta la notificación de esta Sentencia o hasta el día en que el consultante hubiera encontrado empleo efectivo, en el caso de ocurrir antes, se hace preciso señalar que estarían sometido en su totalidad a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo y no procedería la aplicación de los porcentajes de reducción del apartado 2 del artículo 18 de la LIRPF.

Lo que comunico a ustedes 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.