



CONSULTA 2012.7.3.7 – IRPF e IS: indemnizaciones exentas y reestructuraciones empresariales. 2012-07-17

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, (Entidad) S. A., es una sociedad dedicada a la comercialización de ropa y artículos deportivos. Como consecuencia de operaciones económicas, se ha extinguido el contrato exclusivo de la marca (XXX) en virtud del cual venía operando durante más de veinte años (Entidad), suponiendo el 90% de sus ventas anuales.

Este hecho obliga a (Entidad) a realizar operaciones de reestructuración que comenzaron a final de 2011, se prolongarán en el presente año y finalizarán a principios de 2013. Una de estas medidas ha sido la extinción de la relación laboral contractual con los distintos comerciales que, en diversas áreas geográficas del Estado, han venido vendiendo productos (XXX)

La decisión irrevocable de extinguir su relación laboral ha supuesto la asunción con respecto a los mismos, con carácter de mínimos, de la obligación de abono de las indemnizaciones dinerarias establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo.

Con respecto a estas cantidades, no se va a proceder a realizar retención dentro de los límites que marca el art. 9.4 de la Norma Foral 3/2007 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Per-

sonas Físicas, sometiéndose a retención con arreglo a lo establecido en la normativa vigente todo exceso que, en su caso, se abone al trabajador por encima de las cantidades exentas.

A dichos trabajadores, se les ha adelantado que, una vez extinguida la relación laboral y siempre que la explotación de las marcas que mantiene y de aquellas otras que se vayan incorporando en un futuro y así lo aconseje, la entidad podrá contar con los mismos en un rol de agentes mercantiles por cuenta y en nombre ajenos (excluyendo en todo caso la relación laboral) abonando una comisión por cada venta realizada.

CUESTIÓN PLANTEADA

A) Si en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 en el momento en que, en su caso, (Entidad) recurra a los comerciales para comercializar otras marcas distintas de (XXX), se entendería que el trabajador ha vuelto a prestar servicios a la compañía determinando consecuentemente la pérdida del derecho a aplicar la exención como consecuencia de la indemnización recibida por la extinción de la relación laboral.

B) En el supuesto de que la primera pregunta sea contestada decretando la pérdida del derecho a disfrutar de la exención, si (Entidad) asume algún tipo de responsabilidad por el hecho de no haber practicado la correspondiente retención sobre las cantidades que a la extinción de la re-

lación laboral se consideraron exentas, por abonarse las mismas sobre los límites establecidos al efecto en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007.

C) En el supuesto en el que la primera pregunta sea contestada decretando la pérdida del derecho a disfrutar de la exención, si la misma se produce con independencia de los servicios que, en su caso, preste el agente mercantil a (Entidad) una vez extinguida su relación laboral o, en su caso, puede reconocerse un umbral mínimo de retribuciones anuales por debajo de las cuales no se detone, automáticamente, la obligación de tributar por una indemnización que se corresponde con varios quinquenios de trabajo.

D) A los efectos de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las cantidades reconocidas a los trabajadores por parte de la consultante, y atendiendo a que en el momento en el que se les comunica fehacientemente a los comerciales la extinción de su relación laboral se hace constar tanto la fecha de efectividad de la extinción contractual como el importe a recibir por parte del trabajador como consecuencia de la misma, si tales cantidades se consideran gastos deducibles.

E) Si en el momento en el que debe practicarse la eventual retención a practicar a los trabajadores despedidos por las cantidades reconocidas a los mismos en la parte que en su caso exceda de las cantidades exentas, a las que se refiere el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007, es el momento en el que se procede al pago efectivo al trabajador.

CONTESTACIÓN

Por lo que respecta a la cuestión A) planteada por la entidad consultante, el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 dispone: "El disfrute de la exención prevista en el artículo 9.4º de la Norma Foral del Impuesto quedará condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma em-

presa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad la participación sea igual o superior al 25 por 100 o al 5 por 100, si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros".

Es irrelevante que el trabajador comercialice productos (XXX) u otros productos, lo que la normativa liga a efectos de la aplicabilidad o pérdida de la exención es la relación entre el trabajador y la empresa, siendo irrelevante que sean unas u otras marcas las que se comercialicen. En definitiva la redacción de este precepto hace referencia a la prestación de servicios por parte del trabajador en un sentido tan amplio que a efectos de la pérdida de la exención, no se excluye la actuación como profesionales libres, de los despedidos. Por lo tanto si los trabajadores de (Entidad) llegaran a prestar servicios profesionales comerciales como autónomos, se excluiría a los mismos de la aplicación de la exención, en el momento de la nueva prestación de servicios comerciales, siempre que estos fueran prestados en los tres años siguientes a la extinción de la relación laboral por despido.

Por lo que respecta a la cuestión B), en ningún caso (Entidad) sería responsable de la no retención en las indemnizaciones abonadas en los despidos que se ajusten a lo previsto en el artículo 9-4 de la Norma Foral 3/2007, dado que en este momento, es aplicable la exención a las percepciones. En todo caso, la pérdida de la exención estaría ligada a un hecho futuro e incierto en el momento del pago de la indemnización legal, y afectaría únicamente a los trabajadores que llegaran a prestar posteriores servicios, debiendo reflejarse en su declaración de IRPF, del ejercicio correspondiente al cobro.

Por lo que respecta a la cuestión C) en relación con la cuestión A), el artículo 9 de la NF 3/2007 de-

clara en su apartado 4 rentas exentas: "4º. Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria 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." En consecuencia, los excesos que en su caso se satisfagan como indemnización sobre las cuantías obligatorias marcadas por la normativa a que se refiere el artículo 9.4, estarán plenamente sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como un rendimiento del trabajo. Con fundamento en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007 y el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 ya transcritos, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1. En principio y de acuerdo con el artículo 9.4 estarían exentas las cantidades percibidas por la indemnización en la cuantía que no sobrepasara la cuantía establecida por el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias; el resto, si existe, estaría plenamente sujeta y no exenta teniendo el tratamiento de renta irregular.

2. Si el trabajador es nuevamente contratado por la empresa donde prestaba sus servicios, habiendo transcurrido menos de 3 años desde el despido, es plenamente aplicable el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 antes mencionado, por lo que se pierde el beneficio de la exención que establece el artículo 9, pasando a tributar la totalidad del importe de la indemnización teniendo el tratamiento de renta irregular.

El asunto planteado se reduce a determinar si la contratación como agentes mercantiles de los empleados anteriormente despedidos de la misma empresa, conlleva la pérdida de la exención regulada en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007 sobre la indemnización por despido, al entenderse que no se ha producido una real y efectiva desvinculación entre el trabajador y el empresario. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 7 del Decreto Foral

76/2007, arriba transcrito, alude al hecho en sí de que exista una nueva contratación del trabajador despedido, o cesado, dentro de los tres años siguientes (bien por parte de la misma empresa, o bien por otra que se encuentre vinculada con ésta), con independencia de cuál sea el tipo o la naturaleza jurídica del nuevo contrato que suscriban las partes.

De modo que, en principio, a efectos de lo establecido en el citado artículo 7 del Decreto Foral 76/2007, resulta indiferente tanto la duración del nuevo contrato suscrito entre las partes que sea temporal o indefinido, como su naturaleza laboral o mercantil de servicios empresariales o profesionales.

Con relación a la cuestión D) establece el artículo 13.1 d) de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades que no serán gastos deducibles "los derivados de reestructuraciones excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas". Y añade en su apartado 3 que los gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles, en virtud de lo establecido en la letra d), "se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad".

En su consecuencia, los pagos derivados de indemnizaciones por despido, en los términos en que procedan de conformidad con las prescripciones legales o contractuales establecidas a este respecto, serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en el periodo impositivo en que nazca la obligación de satisfacer dichas indemnizaciones como consecuencia de la extinción efectiva de la relación laboral.

Y, finalmente, en cuanto a la cuestión E), teniendo en cuenta que el artículo 104.1 del Decreto Foral 76/2007 dispone que "Con carácter general, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes", si (Entidad) abona a sus trabajadores rentas que exceden de la indemnización legalmente establecida, deberá retenerles en el momento del pago efectivo de las cantidades.

CONSULTA 2012.8.4.1 – IRPF – RETENCIONES DE TRABAJO – FUNCIONARIOS ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. 2012-11-15

HECHOS PLANTEADOS

Se ha recibido en este Centro consulta formulada por la División de Personal de la Dirección General de la ... (Administración del Estado), en la que se exponen los siguientes hechos: La entidad consultante plantea la situación de varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración (administrativos y auxiliares) que desarrollan sus funciones en la Dirección General de ... (Administración del Estado) en la provincia de Bizkaia. En concreto, se trata de ..., con DNI ..., (y otros).

CUESTIÓN PLANTEADA

La consulta versa sobre la solicitud realizada por las personas antes mencionadas para que en las retenciones de IRPF no les sea aplicado el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Indican, en este sentido, que el domicilio de todos ellos radica en territorio vizcaíno y, que, conforme a la normativa vigente, presentan su declaración de IRPF en la Diputación Foral de Bizkaia por lo que no se les debe aplicar el incremento establecido en el Real Decreto-Ley citado.

CONTESTACIÓN

La consulta se refiere a varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración que trabajan para la Dirección General de ... (Administración del Estado) en la provincia de Bizkaia y manifiestan que, al presentar sus declaraciones del IRPF a la Diputación Foral de Bizkaia, no se les debe aplicar en las retenciones del IRPF el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre.

Para resolver la cuestión planteada, es de aplicación del artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Eco-

nómico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con el cual:

“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.”

Dado que el domicilio de todos los consultantes radica en territorio vizcaíno deberán presentar sus declaraciones por el IRPF ante el órgano competente de la Diputación Foral de Bizkaia, como bien indica el escrito de consulta.

Ahora bien, la práctica de las retenciones viene regulada en el apartado Dos del artículo 7 del Concierto Económico que señala lo siguiente:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del percceptor, satisfechas por aquella a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales.”

Por tanto, las retenciones practicadas por la Dirección General de ... (Administración del Estado) al abonar los salarios a sus funcionarios deben calcularse aplicando la normativa estatal sobre retenciones (lo que incluye la modificación del Real Decreto Ley 20/2011), sin perjuicio de la posterior regularización en la declaración correspondiente del IRPF que los interesados presenten a la Diputación Foral en cuyo territorio tengan su residencia habitual.

Esto significa que las mayores retenciones que se les practiquen debido a lo anterior darán lugar a un menor ingreso (menor cuota diferencial positiva) o a una mayor devolución (mayor cuota diferencial negativa) en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF.

