

Consulta Vinculante V2081-14, de 30 de julio de 2014 de la Subdirección General de  
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

LA LEY 2339/2014

#### DESCRIPCIÓN

La entidad consultante, extinguió su relación laboral con un empleado con el que mantenía una relación laboral especial al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio (LA LEY 1635/1985), por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de fecha 22 de noviembre de 2013, condenó a la entidad consultante a satisfacer al trabajador una indemnización equivalente a los salarios que le quedarían por percibir hasta el día 15 de septiembre de 2015, fecha de finalización del contrato. Posteriormente por providencia de fecha 13 de enero de 2014, la Sala de lo Social del el Tribunal Superior de Justicia admitió a trámite el incidente de nulidad de actuaciones presentado por la consultante en el que se deniega la suspensión de ejecución de la sentencia de referencia. La consultante satisfizo al empleado, el 29 de enero de 2014, el importe de las indemnizaciones deducidas las retenciones practicadas sobre el importe total de la indemnización.

#### CUESTIÓN

- 1. Aplicación de la Exención contemplada en el artículo 7 e) de la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
- 2. Imputación temporal de la indemnización satisfecha.*

#### CONTESTACIÓN

El artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio (LA LEY 1635/1985), por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE del día 27) dispone que "en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato".

Con carácter general, la regulación de las rentas exentas se encuentra recogida en el 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 (LA LEY 11503/2006) (BOE del día 29), que en su párrafo e) incluye como tales "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. (...)".

En los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales (regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio (LA LEY 1635/1985)) este Centro directivo ha venido

considerando (consultas nº 2105-00, 2385-00 y V0582-05) con normativa anterior a la actualmente vigente que, al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, el Tribunal Supremo en sentencias de 18 de noviembre de 2009, 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 ha sentado jurisprudencia respecto al tratamiento tributario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales, sentencias en las que, partiendo de la comparación de las indemnizaciones que para el personal de alta dirección establece su decreto regulatorio (R.D. 1382/198) —indemnizaciones para las que no existe una cantidad máxima o mínima (y que por tanto están sujetas al Impuesto—, llega a concluir que "en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial. (...). En consecuencia la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 (LA LEY 1635/1985) debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d) de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), para el ejercicio 1999, resultando exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto".

En consecuencia, atendiendo a esta configuración jurisprudencial hay que concluir que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 (LA LEY 1635/1985) está incluida en el ámbito de la exención que se recoge en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto.

Por ello, esa indemnización mínima que perciba el consultante no estará sometida a retención a cuenta del Impuesto, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 75.3.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (BOE del día 31), en adelante RIRPF, donde se determina que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas exentas (con excepción de la establecida en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto). Las cantidades satisfechas que excedan de esa indemnización mínima estarán sujetas a tributación por este impuesto y se calificarán como rendimientos del trabajo.

En cuanto al momento de practicar e imputar la retención se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 del RIRPF, "con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes".

De acuerdo con lo expuesto en el escrito de consulta, la consultante practicó retención sobre el importe de la indemnización que se encontraba exento.

En lo relativo al mecanismo adecuado para reclamar la devolución de las retenciones indebidamente practicadas e ingresadas, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (BOE de 18 de diciembre), regula en su artículo 221 el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos en la forma siguiente:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidad correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta ley.

(...)

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

(...)"

Por otra parte, el artículo 120 de la citada Ley regula, en su apartado 3, la rectificación de la autoliquidación en los siguientes términos:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido 6 meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de 6 meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

El Reglamento de General de desarrollo de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (LA LEY 843/2005), dispone en su artículo 14 quienes son los legitimados para instar el procedimiento de devolución y los beneficiarios del derecho a la devolución, en los siguientes términos:

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

(...)

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

(...)

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión."

Por tanto, el mecanismo adecuado para reclamar la devolución de las retenciones ya efectuadas sobre rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores, teniendo en cuenta que puede ser solicitado tanto por el retenedor como por el retenido, que únicamente será objeto de devolución al retenido y que, en ningún caso, cabe la devolución cuando las retenciones indebidas hayan sido deducidas en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

En relación con el criterio de imputación temporal de la renta obtenida por el empleado, el artículo 14 de la Ley del Impuesto regula los criterios de imputación temporal, y dispone lo siguiente:

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el

período impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

(...)".

De acuerdo con lo establecido en el precepto expuesto el trabajador, perceptor de la indemnización, deberá imputar dicha renta al período impositivo en el que adquirió firmeza la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia, período 2013, teniendo en cuenta el importe exento, en los términos expuestos.

Según dispone el artículo 79 del RIRPF, "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado."

Lo que comunico a usted 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 (LA LEY 1914/2003) (BOE del día 18).

