

D.G.T.

Nº. Consulta: V0743-13

No debió consignar en la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 2009 los rendimientos del trabajo exigibles en dicho ejercicio que aún no había cobrado y cuyo abono, posteriormente, y en parte, ha realizado el FOGASA.

Fecha: 12 de marzo de 2013

Arts. [7 e](#), [14](#), [17](#) y [19](#) L.I.R.P.F. (L35/2006)

Arts. [78](#) y [79](#) R.I.R.P.F. (RD 439/2007)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

El consultante fue despedido por su empresa el 4 de noviembre de 2009, dejándole a deber unas cantidades A y B en concepto, respectivamente, de salarios y de indemnización por despido. En sentencia de 8 de febrero de 2010 se le reconoce que la empresa le ha de abonar unos determinados importes en concepto de indemnización por despido y de salarios de trámite. En sentencia de 15 de diciembre de 2010 se le reconoce que la empresa le ha de abonar otra cantidad en concepto de salarios pendientes. Al estar la empresa en concurso de acreedores, solicita al Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) el pago de estas cantidades.

El consultante, en 2010, presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2009 en la que incluyó el importe A de salarios que la empresa le había dejado adeudados, con sus correspondientes aportaciones a la Seguridad Social y retenciones.

En 2011 el FOGASA resolvió los expedientes, realizándole el pago de tres cantidades correspondientes a salarios de trámite, indemnización por despido y salarios pendientes. En los tres casos lo pagado por el FOGASA fue inferior a los importes adeudados por la empresa.

CUESTION PLANTEADA

Obligación de declarar las rentas percibidas del FOGASA. En cuanto a los salarios no cobrados en 2009 y sí declarados, ¿tendría que hacer una complementaria del año 2009, sustituyendo los salarios no pagados por los cobrados del FOGASA?. ¿Qué retenciones se deben incluir?

CONTESTACIÓN

En primer lugar, en relación con la indemnización por despido, y con independencia de que haya sido pagada por el FOGASA, cabe indicar que 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, dispone que están exentas en el IRPF:

“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.”

La disposición adicional decimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas (BOE de 31 de diciembre) ha elevado en determinados supuestos el importe de la cuantía exenta, incorporando un tercer párrafo al citado artículo 7.e) de la LIRPF, conforme al cual:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, 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 cuanto a la aplicación de las nuevas cuantías exentas, la disposición transitoria tercera de la citada Ley 27/2009 señala que:

“La modificación de la letra 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, contenida en la disposición adicional decimotercera de la presente Ley, será de aplicación a los despidos derivados de los expedientes de regulación de empleo aprobados a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2009, de 6 de marzo, así como a los despidos producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores desde esta misma fecha.”

Teniendo en cuenta que la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2009 tuvo lugar el 8 de marzo de 2009, la nueva redacción contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF, y, en consecuencia, la elevación de las cuantías exentas en los casos mencionados, solamente resulta aplicable a los despidos derivados de expedientes de regulación de empleo aprobados a partir de 8 de marzo de 2009, así como a los despidos por las causas objetivas indicadas efectuados a partir de esa misma fecha.

El exceso indemnizatorio sobre el límite exento estará sujeto y no exento en el IRPF, tributando como rendimiento del trabajo.

Señalado lo anterior, el artículo 17.1 de la LIRPF, define los rendimientos íntegros del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o

indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Partiendo de la calificación de las rentas percibidas por el consultante del FOGASA, en el año 2011, como rendimientos del trabajo, en cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1 a) de la LIRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su perceptor. Junto a esta regla general, el apartado 2 de dicho artículo contiene ciertas reglas especiales, entre ellas, dispone lo siguiente:

“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 adquiera 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 adquiera 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.”

En consecuencia, al cumplirse los requisitos anteriormente señalados, el consultante no debió consignar en la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 los rendimientos del trabajo exigibles en dicho ejercicio que aún no había cobrado y cuyo abono, posteriormente, y en parte, ha realizado el FOGASA.

Conforme con lo señalado, a partir del momento en que el consultante percibe el pago del FOGASA, debe declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (tratándose de rendimientos que no se percibieron por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, su imputación se realizará al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, y teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En la autoliquidación complementaria deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo percibidos, como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos, ya que —con carácter general— la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo -BOE de 31 de marzo-). A su vez, el artículo 79 del mismo Reglamento señala que “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”.

Asimismo deberán reflejarse en la autoliquidación complementaria, junto con los rendimientos íntegros, los gastos deducibles correspondientes a las nóminas satisfechas, dado que las reglas de imputación temporal antes referidas afectan a “los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto...” (artículo 14.1 de la LIRPF), viniendo determinado el rendimiento neto del trabajo por “...el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles” (artículo 19.1 de la LIRPF)._

Por último, de acuerdo con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), si el consultante considera que la autoliquidación del IRPF que presentó por el período impositivo 2009 ha perjudicado sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme al procedimiento regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio (BOE de 5 de septiembre)._

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.