

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

|                              |   |
|------------------------------|---|
| <b>NUM-CONSULTA</b>          | <b>V0915-17</b>   |
| <b>ORGANO</b>                | SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  |
| <b>FECHA-SALIDA</b>          | 11/04/2017  |
| <b>NORMATIVA</b>             | Ley 35/2006. LIRPF. Arts. 14.1 a) y 2 a), 17.1 y 18.2.<br>Real Decreto 439/2007. RIRPF. Arts.82 y ss.   |
| <b>DESCRIPCION-HECHOS</b>    | El consultante expone que un trabajador fue despedido el 1 de octubre de 2012. El despido fue calificado como nulo por sentencia judicial firme en 2016, en la que se condena al empresario al pago de los salarios de tramitación desde la fecha del despido 1 de octubre de 2012 hasta la fecha de readmisión junio de 2016.  |
| <b>CUESTION-PLANTEADA</b>    | Se pregunta respecto del tratamiento fiscal de los salarios de tramitación antes expuestos. Retenciones.  |
| <b>CONTESTACION-COMPLETA</b> | <p>El artículo 17.1 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, 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”.</p> <p>Conforme con el señalado precepto, las cantidades a satisfacer por la consultante por salarios de tramitación, tendrán la calificación de rendimientos del trabajo.</p> <p>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 que:</p> <p>“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.</p> <p>(...)”.</p> <p>De acuerdo con lo expuesto los salarios de tramitación deben imputarse al período impositivo en el que adquiera firmeza la sentencia que establezca su percepción, período 2016.</p> <p>El artículo 18 de la LIRPF, regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, disponiendo lo siguiente:</p> <p>“1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les 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.</p> <p>2. 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,</p> |

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.

(...)"

Por ello, si los salarios de tramitación satisfechos se corresponden con un período temporal superior a dos años, como parece suceder en el caso planteado, procederá la aplicación de la citada reducción.

Por lo que se refiere al cálculo de la retención aplicable a los salarios ordinarios y de tramitación, su determinación procede efectuarla (con carácter general) siguiendo el procedimiento regulado en el artículo 82 y siguientes 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), en adelante RIRPF, teniendo en cuenta que los salarios de tramitación no tienen por sí mismos la consideración de atrasos.

El artículo 82 del RIRPF señala que para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, se practicarán las siguientes operaciones:

"Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

- 1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.
- 2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.
- 3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.
- 4.ª Se determinará el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento.”

Merece destacar, que dentro del procedimiento general para determinar el importe de la retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo, la primera de las operaciones para su determinación la constituye la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención, cuantificación que toma como punto de partida la "cuantía total de las retribuciones del trabajo". A este respecto, el artículo 83 del RIRPF, regula lavase para calcular el tipo de retención y, dispone lo siguiente:

“1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Regla general: Con carácter general, se tomará la suma de las retribuciones, dinerarias o en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, (...).

(...).

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto. (...).”.

La retención debe determinarse y practicarse sobre el importe íntegro de los salarios de tramitación satisfechos sin deducir el importe de la prestación por desempleo indebidamente percibida por el trabajador y que debe ser objeto de reintegro por este último, así como sobre las retribuciones satisfechas derivadas de la relación laboral.

En cuanto al momento de practicar la retención, de acuerdo con 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”.

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”.

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.