

# Consulta vinculant en relació a la imputació temporal als efectes de l'impost sobre la renda de les persones físiques de diverses rendes del treball, a l'obligació de retenir per part de l'entitat pagadora de les mateixes i a la deduïbilitat als efectes de l'impost sobre societats de les despeses derivades de les rendes del treball satisfetes per l'entitat pagadora.

Número de consulta	CV0050-2016
Data d'emissió	24/05/2016
Normativa	<ul style="list-style-type: none"><li>· Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.</li><li>· Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.</li><li>· Decret del 23-07-2014 pel qual s'aprova el Reglament d'aplicació de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, i la modificació del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals</li></ul>

## Consulta

*En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula*

### ANTECEDENTS

#### DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat andorrana consultant, representada pel seu Director General, compareix per davant d'aquest Departament de tributs i de fronteres, i com millor en Dret escaigui,

DIC,

Que en la qualitat en què actuo i en seguiment del que es preveu en els articles 64 i 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari (LBOT) passo a formular consulta tributaria vinculant en relació a l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) i l'impost sobre societats (IS), i de manera específica respecte la imputació temporal dels complements retributius satisfets als assalariats d'aquesta societat; així com dels salaris del mes de desembre, que es regulen en els articles 12, 42, disposició final cinquena i concordants de la LIRPF.

A la data d'interposició d'aquesta consulta no s'està tramitant cap procediment o recurs administratiu, ni judicial, en relació al règim, la classificació o qualificació tributaria respecte l'objecte d'aquesta consulta.

Amb caràcter previ i per tal que l'Administració tributaria pugui atendre de millor manera la consulta tributaria formulada, passo a realitzar una exposició de les operacions que porten lloc a la mateixa, segons els següents

### ANTECEDENTS,

I. Els contractes de treball de diversos assalariats del grup, especialment directius, contempnen a més d'una remuneració fixa anual, satisfeta mitjançant dotze mensualitats iguals, la percepció amb caràcter addicional d'una prima anual de participació en els objectius, d'acord amb el contracte que a títol exemplificatiu s'adjunta a aquest escrit.

La prima de participació es determina durant l'exercici segons la naturalesa i el grau d'assoliment dels objectius, que no són necessàriament amb caràcter anual ni de valoració a una data específica, si bé en tot cas es determinen i es comuniquen a l'empleat abans del 31 de desembre de 2014. Si l'empleat resol el contracte de treball per desistiment unilateral, té reconegut el dret a la prima que percep igualment malgrat perdre la condició d'assalariat. El mateix dret és exigible en el supòsit d'acomiadament no causal de l'assalariat, que obté la part corresponent. L'import de la prima meritada es satisfà durant el mes d'abril de l'any següent, amb el tancament dels comptes de l'exercici i

amb caràcter proporcional al temps treballat.

En atenció a aquestes disposicions del contracte de treball, es planteja el dubte si la prima de participació s'ha d'imputar en l'impost sobre societats com a despesa de l'exercici en el què s'han esdevingut els fets que donen lloc a l'assoliment dels objectius establerts, o altrament en l'exercici posterior quan es produeix el seu pagament; i correlativament si la renda que suposa la seva percepció per part de l'empleat s'ha d'imputar com a rendiment de l'exercici del meritament, o en l'exercici de la seva percepció, i en conseqüència si per part d'aquesta societat hi ha obligació de retenció sobre les primes de l'any 2014 pagades durant l'any 2015.

Davant els dubtes exposats i per tal de portar a terme un òptim compliment de les seves obligacions tributàries, aquesta societat va procedir a practicar retenció als seus empleats respecte la prima de participació de l'exercici 2014; per tal de determinar posteriorment amb caràcter definitiu del criteri a aplicar i que és objecte d'aquesta consulta; retenció que es va realitzar sense perjudici de la interposició de la corresponent petició de devolució d'ingressos indeguts, en atenció als que es preveu en els articles 30 i concordants de la LBOT.

II.- Presenta igualment dubtes a aquesta societat la imputació temporal de la nòmina del mes de desembre, en la mesura que en aplicació de la normativa laboral vigent aquesta no és exigible fins tres dies següents a la finalització del mes anterior.

Es planteja doncs el dubte respecte la imputació temporal del salari del mes de desembre, en el sentit de si per a l'empleat constitueix renda de l'exercici en el què s'ha desenvolupat el treball, o altrament en l'exercici en què s'obté el cobrament; així com de les correlatives obligacions de retenció per part de l'empresa, amb especial transcendència respecte el salari del mes de desembre de 2014, en el sentit de determinar si està subjecte o no a l'IRPF, així com si aquesta societat havia de procedir a practicar retenció sobre el mateix.

Respecte els salaris del mes de desembre de 2014 satisfets als seus empleats el mes de gener de 2015, aquesta societat no va practicar retenció, entenent que era renda no subjecta en l'aplicació de la disposició final cinquena i de l'article 42.1 LIRPF.

Atenent la diferent tipologia de rendes objecte d'aquesta consulta, la mateixa s'estructura en dos apartats segons s'ha exposat en l'apartat d'antecedents: la prima de participació i el salari del mes de desembre.

Així la present consulta tributaria es realitza en seguiment de les següents

CONSIDERACIONS,

A) Respecte a la prima de participació

1. En relació a la imputació temporal

1.1 Criteri de meritament/exigibilitat

Entenem que la prima de participació que la societat satisfà als seus treballadors té la consideració de renda del treball.

Article 12 LIRPF. Rendes integres del treball

1. Tenen la qualificació de rendes del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o la relació laboral i no tinguin el caràcter de rendes d'activitats econòmiques. En particular, tenen aquesta consideració:

a) Els sous i els salaris.

Com a renda subjecta a l'IRPF interessa determinar l'exercici fiscal en el què correspon la imputació de la prima de participació, en el sentit de si correspon a l'exercici fiscal que estableix la base per a la seva quantificació; o per contra correspon a l'exercici del seu pagament.

Aquesta imputació temporal és especialment transcendent tant per al seu percepció, que ha de determinar en quin exercici fiscal l'ha d'imputar, com als efectes que la societat per a l'exercici 2015 determini si procedeixi practicar la retenció sobre la mateixa; alternativa que si bé en els propers exercicis fiscals té un efecte fiscal neutre, o en tot cas de diferiment de la tributació, en el present exercici determina la tributació per subjecció o no subjecció de la prima de participació, atenent l'entrada en vigor de l'IRPF en l'exercici 2015.

La LIRPF determina que la imputació temporal de la renda es farà d'acord amb el principi d'exigibilitat de la renda.

Article 42 LIRPF Imputació de rendes

1. Els ingressos i les despeses que determinen les rendes que cal incloure en la base de tributació s'imputen al període impositiu que correspongui, amb caràcter general, d'acord amb els criteris següents:

a) Les rendes del treball i del capital s'imputen al període impositiu en què resultin exigibles, o en el del seu cobrament si aquest cobrament és anterior.

Per tant es tracta doncs de determinar si la prima de participació que aquesta societat satisfà als seus empleats és exigible el dia 31 de desembre, o amb anterioritat, o per contra és exigible acomplertes les previsions contractuals de tancament de l'exercici i aprovació dels òrgans escaients l'any següent.

El contracte de treball, en el seu apartat 5 de l'annex, estableix "*El dret a percebre l'incentiu es devenga un cop finalitat l'exercici i es calcula en funció del grau de consecució dels objectius parcials*", i en conseqüència preveu l'exigibilitat de la prima de participació a la finalització de l'exercici, amb expressa referència a la consecució dels objectius parcials a aquesta data, sense cap remissió posterior en la seva quantificació.

Alhora aquesta societat entén que a l'objecte d'aquesta consulta no s'escau l'aplicació de cap dels criteris especials establerts en la LIRPF en atenció al criteri de percepció de la renda, i que s'enumeren a continuació.

#### Article 42 LIRPF Imputació de rendes

2. Sense perjudici del que estableix el punt anterior, en els casos que s'indiquen a continuació les rendes s'imputen al període impositiu que corresponguin d'acord amb els següents criteris especials:

- a) Quan no s'ha satisfet la totalitat o part d'una renda per trobar-se pendent de resolució judicial el dret a la seva percepció o la seva quantia, els imports no satisfets quan la resolució judicial sigui ferma.
- b) Quan per circumstàncies justificades no imputables a l'obligat tributari, els rendiments del treball es perceben en períodes impositius diferents als quals eren exigibles, al període en què s'han percebut.
- c) Quan es tracti d'operacions a terminis o amb preu ajornat, l'obligat tributari pot imputar la renda a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents.

Es consideren operacions a termini o amb preu ajornat quan el seu preu es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o únic termini sigui superior a l'any.

En cas que es produeixi l'endós, el descompte o el cobrament anticipat dels imports ajornats, s'entén obtinguda, en aquell moment, la renda pendent d'imputació.

El que preveu aquest apartat s'aplica sigui quina sigui la manera com, en el seu cas, s'hagin comptabilitzat els ingressos i les despeses corresponents a les rendes afectades.

L'apartat transcrit (art. 42.2) estableix uns criteris especials que faculden als obligats tributaris, davant uns supòsits taxats, el diferiment en la tributació de les rendes del treball. Aquesta societat entén que els supòsits normatius esmentats són aliens a l'objecte d'aquesta consulta, i en conseqüència no serien d'aplicació el criteri d'imputació de les rendes en l'exercici de la seva percepció.

A criteri d'aquesta societat cal entendre que, en atenció a la regulació continguda en el contracte de treball, l'exigibilitat de la prima de participació es produeix durant l'any de desenvolupament de l'activitat laboral, en la mesura que s'assoleixen els objectius establerts en aquesta activitat, i que tal com s'ha exposat en la majoria de supòsits no tenen caràcter anual, i en tot cas el 31 de desembre de cada any queda determinada. Així la prima de participació remunera les tasques laborals desenvolupades al llarg de l'any, i en conseqüència s'escau concloure que el fet generador de l'IRPF es produeix el 31 de desembre de cada any, quan l'obligació és exigible per part dels assalariats.

Tal com s'ha exposat a l'apartat d'antecedents, tant el desistiment unilateral del contracte de treball, com l'acomiadament no causal, en seguiment del previst en els articles 95 i 90 respectivament de la Llei 35/2008 del Codi de Relacions laborals, determinen l'exigibilitat de la prima de participació atenent el treball desenvolupat en execució del contracte de treball, extrem que es fa constar en la corresponent quitança, si bé el seu pagament no es produeix fins el mes d'abril de l'any vinent segons el convingut; en evidència del criteri d'exigibilitat en determinar la renda i alhora sense perjudici del seu pagament en un exercici posterior; dones el pagament de la prima no pot ser considerada en cap cas renda de l'exercici següent en la mesura que ja s'ha extingit la relació laboral.

A efectes de dret comparat, i atenent la identitat de regulació normativa espanyola amb la normativa andorrana en la imputació temporal de les rendes del treball (art. 14.1.a de la llei espanyola), les consultes vinculants de la Direcció General de Tributos números 0432-13, 0599-99, 1411-11, 1714-04 i 2315-01 recolzen la interpretació que exposa aquesta societat, establint indistintament l'exigibilitat de la remuneració tant en l'exercici de desenvolupament de l'activitat, com del seu pagament, determinació que s'ha de fer atenent les circumstàncies específiques en cada cas segons els criteris determinants en la percepció de la renda, i en conseqüència en les consultes invocades s'inclou la següent consideració:

"La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a las siguientes conclusiones genéricas sobre la imputación temporal de los Rendimientos del trabajo, conclusiones que vienen determinadas por la exigibilidad, circunstancia que se entiende producida en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes. Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, la imputación corresponderá a ese período. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un período impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado

el trabajo que retribuyen, la imputación temporal procederá realizarla a aquel período impositivo posterior."

De les consultes esmentades en resulta que si l'exigibilitat del pagament es correspon amb el període impositiu en què s'ha desenvolupat el treball que retribueixen, la imputació correspondrà a aquest període. Per contra, si l'exigibilitat del pagament es correspon amb un període impositiu posterior a aquell en què s'ha desenvolupat el treball que retribueixen, la imputació temporal procedirà realitzar-la a aquell període impositiu posterior. En els mateixos termes que ho fa la normativa andorrana (art. 42.1 LIRPF).

En atenció al principi general enunciat, s'escau analitzar el motiu contingut en les consultes invocades, que determinen una imputació temporal de la renda en l'exercici següent, i d'aquesta manera les diferències amb l'objecte d'aquesta consulta que determinen la seva inaplicabilitat a l'objecte d'aquesta consulta.

a) Consulta V0432-13

El conveni col·lectiu estableix que el bonus s'abonarà el 28 de febrer de 2012, i en conseqüència tan sols és exigible en aquesta data, a diferència de l'objecte d'aquesta consulta en la què no s'estableix un data d'exigibilitat en l'exercici següent (orientativa a títol informatiu), com tampoc els fets previs al pagament previstos en el contracte no s'estableixen a títol de condició.

b) Consulta 0599-99

El complement de productivitat dels funcionaris s'estableix mitjançant una resolució administrativa que es dicta per l'òrgan competent l'any següent, quina decisió no concorre en l'objecte d'aquesta consulta.

c) Consulta V1411-11

Com en el cas anterior el complement retributiu dels funcionaris s'estableix mitjançant una resolució administrativa l'any següent.

d) Consulta V1447-11

Aplica un precepte diferent al que és objecte aquesta consulta, així l'article 14.2 que correspon a les regles especial d'imputació.

e) Consulta 1714-04

El sistema de retribució del bonus és mixt, en el sentit que la part quantitativa s'estableix segons els resultats de l'exercici anterior, i una part segons l'avaluació de cada empleat que té lloc l'any següent, a diferència de l'objecte d'aquesta consulta en què la valoració es realitza abans d'acabar l'any.

d) Consulta 2315-01

De la mateixa manera que la consulta anterior la valoració de l'empleat i la determinació del bonus o incentius es produeix l'any següent, a diferència de l'objecte d'aquesta consulta.

Atenent que els supòsits objecte de les consultes exposades no s'adiuen al supòsit de fet objecte d'aquesta consulta, s'escau concloure que el criteri d'aplicació no els seria aplicable.

En complement del que ha estat exposat, cal considerar el concepte d'exigibilitat d'acord amb l'ordenament jurídic andorrà, que d'acord amb el nostre sistema de fonts normatives té una aplicació a l'objecte d'aquesta consulta, si més no com a criteri interpretatiu de la norma fiscal específica. Així d'acord amb el dret andorrà, l'exigibilitat d'una prestació es determina per l'assoliment de la data assenyalada, o el compliment de la condició, i per tant l'exigibilitat no està necessàriament vinculada a la liquiditat de la quantitat, sinó que és exigible igualment una quantitat il·líquida que es pugui determinar mitjançant operacions aritmètiques (Xavier Cecchini Rosell, Fonaments de dret andorrà pàg 192, vol II), i en aquest sentit STS 23-7-1998 (972) i 23-3-2000 (1340) i Codi 4.31.14.

En aquest sentit la referència del contracte de treball al tancament de l'exercici i la validació per l'auditoria i el Consell d'Administració, no s'estableixen com a condicions per a l'exigibilitat de la prima, sinó d'informació a l'assalariat del moment de la seva percepció, segons es diu textualment "aproximadament a l'abril".

Finalment entén aquesta part que s'escau considerar la voluntat finalista de l'article 42 LIRPF, que pretén atorgar un tractament favorable a la tributació de les rendes del treball, evitant situar la seva imposició abans de la percepció de la renda, pretenent per tant fer coincidir en un mateix exercici la percepció i la seva tributació, inclús quan hi ha un cobrament anticipat, i és en aquest sentit que cal entendre i Interpretar el criteri d'exigibilitat de la norma, d'especial aplicació respecte aquelles rendes meritades abans de l'aplicació de l'impost, segons és objecte del següent epígraf.

## 1.2. Criteri de no subjecció

La llei de l'IRPF estableix que la tributació de les rendes tan sols serà d'aplicació als fets generadors esdevinguts a partir de l'1 de gener de 2015.

Disposició final cinquena LIRPF. Entrada en vigor

Aquesta Llei entra en vigor l'endemà de ser publicada al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra i és aplicable als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener del 2015.

Entén doncs aquesta societat que per mandant de la LIRPF les rendes meritades amb anterioritat a l'1 de gener de 2015 estan no subjectes, ni que es percebin en exercicis posteriors; i en conseqüència la prima de participació que correspon a l'any 2014 queda no subjecte a l'IRPF per l'aplicació de la vigència temporal de la norma.

En aquest mateix sentit la reforma de la Llei de l'IRPF aprovada pel Consell General el dia 11 de desembre d'enguany (publicada al Bopa núm. 72, any 26 de 31 de desembre de 2014), ha tractat de manera específica les rendes generades amb anterioritat a l'entrada en aplicació de l'impost i que són satisfetes amb posterioritat, establint el criteri de no subjecció per aquelles anteriors a l'1 de gener de 2015.

L'article 7 introdueix una nova disposició addicional quarta a la Llei 5/2014, de 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques. La finalitat d'aquesta disposició és establir regles especials per al còmput de les rendes derivades de certs productes financers adquirits o formalitzats abans de l'entrada en vigor de l'esmentada Llei 5/2014, de 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, amb l'objectiu d'evitar que les rendibilitats associades a aquests productes, generades abans de l'efectiva aplicació de l'impost (i, per tant, en un moment en què no existia imposició sobre la renda de les persones físiques residents a Andorra), sofreixin tributació per l'impost en el moment de la seva efectiva percepció per part dels seus titulars.

L'article 8 persegueix el mateix objectiu que la disposició esmentada al paràgraf anterior, si bé exclusivament en relació amb les prestacions derivades de la CASS, quan s'hagi començat a cotitzar abans del moment inicial d'aplicació de l'IRPF. A aquest efecte, s'introdueix una nova disposició addicional cinquena, la qual estableix les regles per al còmput de les rendes corresponents a tals prestacions.

...

Per últim, l'article 10 introdueix una nova disposició transitòria cinquena a la Llei 5/2014, de 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, la qual té per finalitat estendre l'abast de l'exempció prevista a la lletra j) de l'article 5 als dividendes i altres rendiments derivats de la participació en el patrimoni net d'entitats, quan aquests provinquin de beneficis obtinguts o de partides de patrimoni constituïdes abans del primer període impositiu d'aplicació de l'impost sobre Societats.

...

La disposició final primera persegueix el mateix objectiu que la norma a la qual s'ha fet referència en el paràgraf anterior, si bé en l'àmbit de l'exempció dels dividendes i els guanys per transmissió de participacions en l'impost sobre societats, regulada a l'article 20. Aquesta disposició busca consolidar l'absència d'imposició sobre la renda de les entitats residents que s'hagin obtingut abans de la vigència de l'impost sobre societats, i s'evita d'aquesta forma el gravamen de rendes prèvies a aquest impost.

Finalment, la disposició final segona fa referència a l'entrada en vigor. En aquest sentit, es preveu l'aplicació retroactiva, des de l'1 de gener del 2012, de la disposició final primera, la qual es fa necessària per tal de donar plena efectivitat al seu contingut, i permet la seva aplicació a rendes generades a partir de l'esmentada data.

(exposició de motius Projecte de Llei de modificació de la Llei 5/2014, de 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques)

La disposició final cinquena de la LIRPF, així com les modificacions introduïdes, tenen una clara finalitat d'atorgar un tractament fiscal favorable, i cal dir-ho de justícia, a aquelles rendes meritades amb anterioritat a l'aplicació de l'IRPF, establint supòsits de no subjecció. És des d'aquesta perspectiva que sembla evident que la prima de participació de l'any 2014, com el salari del mes de desembre de 2014 segons es dirà posteriorment, no poden estar subjectes a l'impost de 2015, ni que la seva exigibilitat pogués determinar-se en l'any 2015, per quan conculcaria el principi de vigència temporal de la LIRPF.

## 2. En relació a les obligacions de retenció

En atenció a la conclusió assolida en l'apartat precedent, la prima de participació satisfeta per la societat respecte l'exercici fiscal 2014 no tindria la consideració de renda del treball, en trobar-se fora de l'aplicació de l'impost, i en conseqüència malgrat el pagament es faci en l'exercici d'aplicació de l'impost, la societat no està obligada a practicar retenció respecte aquests pagaments.

Registreu-vos a LesLleis.com per

accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.