

NUM-CONSULTA V0395-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 02/02/2015

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, disposición adicional vigésima séptima.

DESCRIPCION-HECHOS El consultante desarrolla desde antes de 2008 su actividad profesional de notario.

El 31 de agosto de 2014 cesó en su actividad por jubilación, manifestando que dos notarios de la localidad se han subrogado en las relaciones laborales correspondientes a los empleados de la notaría.

CUESTION-PLANTEADA Cómo afectan las anteriores circunstancias al cálculo de la plantilla media correspondiente al ejercicio 2014, a efectos de la aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION-COMPLETA La disposición adicional vigésima séptima 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-, en la redacción vigente para el ejercicio 2014, dada por el artículo 63 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre), establece lo siguiente:

“1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad. El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.”

La cuestión planteada por el consultante en su escrito se centra en la forma de cómputo de la plantilla media en el ejercicio 2014, teniendo en cuenta que el desarrollo de la actividad económica y la plantilla sólo se han mantenido durante una parte del ejercicio, al cesar el consultante en el ejercicio de su actividad, y teniendo en cuenta que dos empleadores se han subrogado en los contratos laborales de los antiguos empleados del consultante.

Al respecto, debe señalarse que el tratamiento de la subrogación de empleados a efectos de la aplicación de deducciones por creación de empleo ha sido objeto de distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo y otros órganos judiciales, así como por el Tribunal Económico Administrativo Central.

El criterio establecido al efecto por los citados órganos es el de que la cesión o subrogación legal, manteniendo las condiciones de los trabajadores, no conlleva creación de empleo a efectos de la aplicación de la deducción por creación de empleo.

Así se pronunciaba la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 5 octubre de 2006, recaída en el Recurso de Casación núm. 5930/2001, en relación con la aplicación del artículo 26 de la derogada Ley 61/1978, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre), que establecía una deducción por el incremento del promedio de la plantilla por contratos de trabajo indefinido, experimentado durante el primer ejercicio iniciado en 1990, respecto a la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con dicho tipo de contrato, teniendo en cuenta que ni el citado artículo ni su normativa de desarrollo contemplaban expresamente el supuesto de la subrogación.

En el Fundamento Jurídico Tercero de dicha Sentencia se manifestaba: “En fin, en última instancia, no asiste la razón a la parte recurrente, toda vez que de la regulación normativa expuesta se deduce claramente que la finalidad del beneficio fiscal es incentivar la creación de empleo con origen en la existencia de una nueva relación laboral para el empleador y no en una mera sucesión o subrogación legal, con asunción de obligaciones preexistentes –y entre ellas la de respeto de la antigüedad de los trabajadores– como es el caso contemplado en el presente recurso de casación”.

El referido criterio es aplicable a la reducción prevista en la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF, si bien debe tenerse en cuenta que la reducción establecida en dicha disposición adicional no contempla únicamente la creación de empleo, sino también su mantenimiento por lo que debe ser adiantado en ese sentido

A juicio de este Centro Directivo, la incorporación de nuevos trabajadores derivada de subrogación, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no puede considerarse como creación de empleo, lo que implica que el nuevo empleador no pueda computar los nuevos trabajadores incorporados por cesión o subrogación como un incremento de la plantilla media respecto de la inicial.

A tal efecto, cuando la subrogación de trabajadores se produzca a partir de 1 de enero de 2008, para el cálculo de la plantilla media del ejercicio en el que se lleve a cabo la subrogación, así como la correspondiente al año 2008 cuando aquélla se produzca con posterioridad a este ejercicio, los trabajadores incorporados se computarán como si hubieran estado en la plantilla desde el inicio de cada uno de los citados ejercicios. La plantilla media correspondiente al ejercicio 2008 así calculada se tomará en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos en los ejercicios siguientes a aquél en el que se produzca la subrogación.

No obstante lo anterior, cuando la relación laboral con el anterior empleador se hubiera iniciado en el mismo ejercicio en que se produzca la subrogación, dicho trabajador se computará como si se hubiera incorporado a la plantilla en la fecha de inicio de la relación laboral con el anterior empleador.

Desde la perspectiva del empleador que cede trabajadores por subrogación, y en consonancia con lo anterior, dicha cesión no debería dar lugar a una disminución de la plantilla media respecto de la inicial. A tal efecto, cuando la cesión de trabajadores se produzca a partir de 1 de enero de 2008, para el cálculo de la plantilla media del ejercicio en el que se lleve a cabo tal cesión, así como la del ejercicio 2008 cuando aquélla se produzca con posterioridad a este ejercicio, el empleador cedente podrá excluir del cómputo de la plantilla media la parte que corresponda a dichos trabajadores cedidos, de tal manera que en el ejercicio de aplicación de la reducción los trabajadores cedidos no computen como plantilla media por la parte del ejercicio previa a la cesión, y de igual modo dichos trabajadores no computen como plantilla media del ejercicio 2008. Lógicamente, si los trabajadores cedidos se hubieran incorporado con posterioridad a 2008, la plantilla media de 2008 no debe minorarse a estos efectos. La plantilla media correspondiente al ejercicio 2008 así calculada se tomará en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos en los ejercicios siguientes a aquél en el que se produzca la subrogación. En el caso concreto planteado, durante el ejercicio 2014 se ceden por subrogación la totalidad de los empleados al servicio del consultante, como consecuencia de su jubilación, subrogándose dos notarios en los contratos de dichos trabajadores. Asimismo, de lo manifestado en la consulta parece deducirse que la relación laboral de los empleados con el consultante no se ha iniciado en el mismo ejercicio en que se produce la subrogación.

De acuerdo con lo anterior, si el consultante optara por excluir del cómputo de la plantilla media a los trabajadores subrogados, debería excluirlos del cómputo de la plantilla media correspondiente a los ejercicios 2008 y 2014 –salvo que se hubieran incorporado a la plantilla con posterioridad a 2008, en cuyo caso sólo debería excluirlos de la plantilla de 2014-, por lo que la plantilla media en el ejercicio 2014 sería de 0 trabajadores, al afectar la subrogación a toda la plantilla del ejercicio 2014, lo que determina la no posibilidad de aplicar la reducción en ese ejercicio. De no realizar dicha opción, la plantilla media de 2008 no deberá ajustarse por efecto de la subrogación y la plantilla media de 2014 vendrá determinada por los empleados que han estado contratados por el consultante en 2014, por la jornada correspondiente a sus contratos y por el tiempo que han estado contratados por el

consultante (hasta el 31 de agosto) respecto del año, debiendo dicha plantilla media ser igual o superior a la unidad e igual o superior a la plantilla media del ejercicio 2008 para poder aplicarse en 2014 la reducción.

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.