

Consulta Vinculante V0131-21, de 29 de enero de 2021 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Retenciones e ingresos a cuenta. El trabajador causa baja en su empresa. En marzo de ese año cobra el bonus de esa empresa. En octubre de 2020 empieza a trabajar en otra empresa. La nueva sociedad pagadora debe efectuar la retención que corresponda de acuerdo con el procedimiento general para el cálculo del tipo de retención previsto, teniendo en cuenta la retribuciones percibidas a lo largo del periodo impositivo de la entidad cedente. Procede regularizar el tipo de retención en el momento en que las retribuciones variables presenten variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención.

DESCRIPCIÓN

Un trabajador causó baja en una empresa por el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, y es dado de alta el 1 de octubre de 2020 en otra empresa. Dicho empleado cobró retribuciones variables (bonus) en marzo de 2020, en la primer empresa donde trabajó.

Retenciones e ingresos a cuenta de un trabajador que cobra bonus y cambia de empresa

CUESTIÓN

Si la nueva empresa donde trabaja dicho empleado, debe tener en cuenta el bonus que éste cobró en marzo de 2020, a efectos del cálculo del tipo de retención de IRPF a aplicar en nómina del mes de enero de 2021.

CONTESTACIÓN

En primer lugar, la disposición adicional primera de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE del día 4) establece en su apartado 2 lo siguiente:

"En el supuesto de que las modificaciones estructurales reguladas en esta Ley comporten un cambio en la titularidad de la empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma, serán de aplicación las previsiones recogidas en el artículo 44 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo."

En relación con lo anterior, el referido artículo 44 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, regulador de la sucesión de empresa, dispone en su apartado 1 que "el cambio de titularidad de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma no extinguirá por sí mismo la relación laboral, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del anterior."

Por su parte, en el ámbito tributario, el artículo 42.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (BOE del día 18) determina que "serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) (...).

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

(...).".

Esta doble incidencia que en los ámbitos laboral y tributario tiene la sucesión de empresa — circunstancia que se produce en el presente caso—, nos lleva a concluir, por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que la empresa cesionaria mantiene la condición de mismo pagador, a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores procedentes de la empresa cedente.

En conclusión, de acuerdo con el criterio establecido en consulta tributaria V0162-12, de fecha 26 de enero de 2012, la nueva sociedad pagadora de los rendimientos deberá efectuar la retención que corresponda de acuerdo con el procedimiento general para el cálculo del tipo de retención previsto en los artículos 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 las retribuciones percibidas a lo largo del periodo impositivo de la entidad cedente.

Dentro del procedimiento general para determinar el importe de la retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo (calificación que procede otorgar en el supuesto consultado, pues los rendimientos derivan de una relación laboral), 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 83.2 del RIRPF, dispone lo siguiente:

"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, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones, a los planes de previsión social empresarial y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como de los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor determinado con arreglo a lo que establece el artículo 43 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La suma de las retribuciones, calculada de acuerdo con el párrafo anterior, incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

2.ª Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario."

Descartada en este caso la aplicación de la regla específica, por no tratarse del supuesto en ella regulado, en el cálculo inicial del tipo de retención (1 de enero de 2021) la cuantía total de

retribuciones estará constituida (con la excepción de las contribuciones empresariales y atrasos a que se refiere el precepto reglamentario) por todas las que el pagador prevé satisfacer en el año natural (en función de las estipulaciones contractuales y demás circunstancias previsibles) y, en su caso, teniendo en cuenta el mínimo correspondiente a las retribuciones variables previsibles obtenidas en el año anterior.

En cualquier caso, debe manifestarse que, la fijación de la cuantía de las retribuciones variables previsibles o la existencia de circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior a las obtenidas en el año anterior, no puede realizarse por este Centro Directivo, sino que deberá valorarse en cada caso por la Inspección de los Tributos, en sus actuaciones de comprobación e investigación.

En este caso, teniendo en cuenta la fecha de cierre del ejercicio y plazo para aprobar las cuentas anuales de la empresa cesionaria, si a 1 de enero de 2021 el pagador desconoce el hecho de si se va a satisfacer o no en dicho año el bonus correspondiente al ejercicio 2020, y estima que el referido bonus será previsiblemente satisfecho en el ejercicio 2021, se deberá tener en cuenta por parte de dicha empresa, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención inicial del ejercicio 2021, las retribuciones variables (bonus) obtenidas en 2020 (en este caso, para el trabajador por el que consulta, bonus cobrado en el mes de marzo de dicho año y pagado por la empresa cedente) — esto es, las imputadas a 2020, procedentes del ejercicio 2019 —, teniendo en cuenta que tal como establece el artículo 83.2 del RIRPF, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas por el trabajador en el año anterior, y que la empresa cesionaria ha mantenido en 2020 la condición de mismo pagador, a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores procedentes de la empresa cedente, teniendo en cuenta las retribuciones percibidas a lo largo del período impositivo de la entidad cedente, entre ellas el bonus percibido por el trabajador en marzo de 2020.

Por el contrario, en caso de que el retenedor sepa que no vaya a existir retribución variable del año 2020 (retribución que de existir será imputada temporalmente al ejercicio 2021, a los efectos de este Impuesto), al no cumplirse en el año 2020 las condiciones establecidas contractualmente para ello — circunstancia que, tal como ya se ha expresado con anterioridad, no le corresponde a este Centro Directivo valorar—, cabría considerar que sí concurren circunstancias que permiten acreditar de manera objetiva una reducción (desaparición en este caso) de las retribuciones variables, por lo que el pagador, en este caso la empresa cesionaria, no debería tener en cuenta, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención en enero de 2021, como retribuciones variables, las retribuciones variables del año anterior (esto es, las imputadas a 2020 procedentes del ejercicio 2019 -en este caso, el bonus cobrado por el trabajador en marzo de 2020 de la empresa cedente-).

Por otra parte, procede señalar que el artículo 87 -regularización del tipo de retención- del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su punto 2. apartado 3º, dispone que procederá regularizar el tipo de retención: "Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador o, por cualquier otro motivo, se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento. En particular, cuando varíe la cuantía total de las retribuciones superando el importe máximo establecido a tal efecto en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento."

Por tanto, procederá regularizar el tipo de retención, en el momento en que dichas retribuciones variables presenten variación en relación a las tenidas en cuenta en principio para determinar la base para calcular el tipo de retención, conforme al procedimiento señalado en dicho precepto.

Adicionalmente, procede indicar que el cauce para la impugnación de retenciones incorrectamente

practicadas lo constituye la reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional o Local cuya competencia se extienda al lugar donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente que soporte la retención, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 229.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

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 (BOE del día 18).