

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066959

DGT: 20-11-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2983/2017

SUMARIO:

IRPF. Retenciones. Obligaciones formales. *No se puede incluir en la declaración anual de las retenciones practicadas las cotizaciones a la Seguridad Social cuando éstas no han sido deducidas por el pagador de los rendimientos.* La consideración de gasto deducible de las cotizaciones a la Seguridad Social solo puede predicarse respecto a la aportación de los trabajadores y nunca respecto a la de los empresarios, en cuanto esta aportación no comporta gasto alguno para los trabajadores al no ser a su cargo. Respecto a la aportación de los trabajadores no descontada en su momento -si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo-, en cuanto también comporta que no se produce un gasto por parte del trabajador, da lugar a que esa parte de las cotizaciones también a cargo del empresario no tenga la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo. Por todo ello, al no incidir la cotización adicional en la determinación del rendimiento neto, la misma no tiene que incorporarse al modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones ni a la certificación acreditativa de estas últimas.

PRECEPTOS:

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 108.

RD 2064/1995 (Rgto. sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social), art. 22.

Descripción sucinta de los hechos:

Se corresponde con la cuestión planteada.

Cuestión planteada:

Se pregunta si es correcta la inclusión en el certificado de retenciones de las cotizaciones a la Seguridad Social como gasto deducible cuando no se han descontado.

Contestación:

La regulación de las obligaciones formales del retenedor se encuentra recogida en el artículo 108 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), donde se establece lo siguiente:

“1. (...).

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

En esta declaración, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Número de identificación fiscal.

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

No obstante, respecto de los rendimientos del trabajo exentos previstos en las letras a) y b) del artículo 42.3 de la Ley del Impuesto, únicamente se exigirán datos cuando para la prestación de los servicios se utilicen fórmulas indirectas.

d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 18, apartados 2 y 3, 26.2 y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 19.2 (incluye las cotizaciones a la Seguridad Social) y 26.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.

(...).

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto.

(...)"

Conforme con esta regulación, no resulta procedente la inclusión —en la certificación acreditativa de las retenciones practicadas— como gasto deducible de las cotizaciones a la Seguridad Social cuando estas no han sido practicadas al trabajador.

Respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social, procede transcribir aquí el contenido de lo establecido en el artículo 22 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (BOE del 25 de enero de 1996), donde se dispone lo siguiente:

"1. Están sujetos a la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores que, en razón de su actividad, se encuentren comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen aquéllos.

2. Para las contingencias comunes, la cotización comprenderá dos aportaciones:

- a) La aportación de los empresarios.
- b) La aportación de los trabajadores.

3. Para las contingencias de accidentes de trabajo y de enfermedades profesionales, la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios.

4. La aportación del trabajador en la cotización respecto del mismo por contingencias comunes será de su exclusivo cargo, siendo nulo todo pacto en contrario.

El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

5. El empresario que, habiendo efectuado tal descuento, no ingrese dentro de plazo las aportaciones correspondientes a sus trabajadores incurrirá en responsabilidad ante ellos y ante las Entidades gestoras de la Seguridad Social y Tesorería General de la misma, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan.

6. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, el sujeto responsable del pago o cumplimiento de la obligación de cotizar al Régimen General de la Seguridad Social es el empresario, que deberá ingresar en su totalidad tanto las aportaciones propias como las de sus trabajadores.
(...)"

Evidentemente, la consideración de gasto deducible de las cotizaciones a la Seguridad Social solo puede predicarse respecto a la aportación de los trabajadores (que se descuenta de sus retribuciones al hacerlas efectivas) y nunca respecto a la de los empresarios, en cuanto esta aportación no comporta gasto alguno para los trabajadores al no ser a su cargo.

Pues bien, desde esa misma perspectiva, la operatividad de lo establecido en el párrafo segundo del artículo 22.4 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social respecto a la aportación de los trabajadores no descontada en su momento —si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo—, en cuanto también comporta que no se produce un gasto por parte del trabajador, da lugar a que esa parte de las cotizaciones también a cargo del empresario no tenga la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

Por todo ello, al no incidir la cotización adicional objeto de consulta en la determinación del rendimiento neto, la misma no tiene que incorporarse al modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones ni a la certificación acreditativa de estas últimas.

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).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.