

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 27 de enero de 2026**Sala 1.^a**R.G. 1979/2025***SUMARIO:**

IRPF. Gestión. Declaración del impuesto. Obligación de declarar. Existencia de uno o más pagadores. Subrogación empresarial. Retenciones. Rendimientos del trabajo. Regularización. La subrogación empresarial respecto a determinados trabajadores (es decir, cuando no se trata de casos de sucesión universal o consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen fiscal especial previsto en el Impuesto sobre Sociedades) no se encuentra entre las circunstancias determinantes de la regularización del tipo de retención aplicable, a las que se refiere expresamente el art. 87.2 del Reglamento del IRPF, ya que no se refleja en la enumeración de dicho precepto. En este sentido, se entiende que la subrogación empresarial acaecida tiene efectos en cuanto al límite cuantitativo determinante de la obligación de presentar declaración y, por tanto, para que no se considere que se trata de dos pagadores, pero no constituye per se una circunstancia cuya concurrencia obligue a regularizar el tipo de retención por la nueva entidad.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha tenido entrada la reclamación 00-01979-2025-00 interpuesta en fecha 14/03/2025 contra la resolución con liquidación provisional de fecha 06-03-2025 (notificada el 07-03-2025) dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con referencia REFERENCIA_1, por el concepto Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, períodos 05/2022 a 12/2022, siendo la cuantía de la reclamación 850,58 euros (importe del período 07 del ejercicio 2022, que es el mayor), siendo el importe total 5.515,93 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- La AEAT inició respecto de la entidad un procedimiento de comprobación limitada relativo a "Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta", períodos 05/2022 a 12/2022.

El alcance del citado procedimiento se limitaba a "*comprobar la correcta cuantificación, por el obligado tributario, de las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF declarado respecto a los perceptores que no han presentado autoliquidación de IRPF del ejercicio correspondiente incluidos en su declaración informativa, modelo 190, del ejercicio reseñado presentada hasta la fecha y, en particular, respecto de aquéllos que se relacionan en la propuesta de liquidación provisional que se anexa. La comprobación de las retenciones tiene su origen en la subrogación de los trabajadores citados por la empresa QR SA, NIF (...).*"

La liquidación provisional desestimó las alegaciones efectuadas por la entidad a la propuesta de liquidación, indicando lo siguiente en cuanto a la motivación:

<Con fecha 28 de enero de 2025 esta Dependencia inició un procedimiento de comprobación limitada, respecto del concepto tributario y períodos reseñados, mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, donde se regularizaron las retenciones de los perceptores que se detallan en el anexo adjunto.

Síguenos en...



Con fecha 10 de febrero de 2025 la entidad QR SA presenta escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación mostrando su desacuerdo con la misma, e indicando que las retenciones e ingresos a cuenta efectuados a la relación de personas trabajadoras que figuran en la Propuesta de liquidación provisional durante el ejercicio 2022 son correctas, y el procedimiento para el cálculo del tipo de retención fue realizado según las normas establecidas en el artículo 80 y siguientes del Reglamento del IRPF.

Añaden que no procede aplicar a las subrogaciones realizadas con fecha 01/05/2022 y 16/06/2022 la normativa establecida en el artículo 87.2. del Reglamento de IRPF, relativa a la regularización del tipo de retención porque, a efectos de regularizar las retenciones, no se puede considerar a la empresa entrante de una subrogación como "mismo empleador". Argumentan que la consideración de mismo pagador, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, se circunscribe a los efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo y concluyen que, dado que la subrogación no es supuesto válido para la regularización de retenciones, no es aplicable el artículo 87.3.b del Reglamento del IRPF en el que se basa la propuesta de liquidación provisional.

En el apartado quinto del escrito de alegaciones exponen que, según los criterios interpretativos de la Dirección General de Tributos sobre el cálculo de la retención a aplicar a los trabajadores por las nuevas empresas adjudicatarias de servicios afectados por subrogaciones, el tipo de retención a aplicar en estos supuestos se determinará según el procedimiento general dispuesto en el Reglamento del IRPF ya que la empresa entrante mantiene su condición de mismo empleador, pero exclusivamente a los efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo. Citan, como prueba de las alegaciones vertidas, las consultas vinculantes V2997-19 y V1929-19.

Ante las manifestaciones vertidas en el escrito de alegaciones, es necesario realizar las siguientes aclaraciones.

El criterio defendido por la Dirección General de Tributos, en numerosas consultas vinculantes, es la consideración de mismo empleador en el nuevo empresario a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos de trabajo a percibir por los trabajadores procedentes de la empresa cedente. Es por ello que no se produce para estos últimos la existencia de más de un pagador, a efectos del límite de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo. Este criterio es el reflejado en las consultas vinculantes que refiere QR SL en el escrito de alegaciones, V2997-19 y V1929-19, así como en las consultas vinculantes V1583-2016, V1584-2016 y V1173- 21, destacadas por esta Dependencia en la propuesta de liquidación provisional.

Se transcribe a continuación lo reflejado por la Dirección General de Tributos en la consulta V2997-19 que, como se ha dicho, figura mencionada en el escrito de alegaciones:

"(...)

Ahora bien, este Centro viene manteniendo como criterio interpretativo que en cuanto en los supuestos de subrogación empresarial (de un centro de trabajo en este caso) la empresa cesionaria esté obligada a subrogarse (en todos los derechos y obligaciones) en los contratos de los trabajadores adscritos a dicho centro, por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cesionario (el nuevo empresario) mantiene su condición de mismo empleador, 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. Por tanto, no se produciría para estos últimos la existencia de más de un pagador, a efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo, por lo que el límite excluyente de la obligación de presentar declaración en relación con la obtención de rendimientos del trabajo (y siempre que ninguno de estos rendimientos estuviera sujeto a tipo fijo de retención) será el recogido en el párrafo a) del artículo 96.2 de la Ley del Impuesto, es decir: 22.000 euros anuales."

Se desestiman, por tanto, las alegaciones vertidas por la entidad QR SA, NIF (...), en el escrito de fecha 10 de febrero de 2025, confirmándose la regularización de retenciones contenida en la propuesta de liquidación provisional.>

CUARTO.- Frente a dicha resolución, la entidad interpone la presente reclamación económico-administrativa, aduciendo, en síntesis, los siguientes motivos de oposición a la regularización gestora, que se centraba en un concreto precepto:

- Ausencia de respaldo normativo para la actuación de la AEAT (ningún precepto de la normativa de la Ley, ni del Reglamento de desarrollo de la Ley del IRPF contempla la obligación de la regularización del tipo de retención en los supuestos de subrogación o sucesión de empresa o de plantilla de trabajadores).
- Ausencia de sucesión universal en los supuestos de subrogación de plantilla de trabajadores (no resultando de aplicación las consultas de la DGT que tratan los supuestos de fusión, escisión u otras operaciones de reestructuración, en las que existe sucesión a título universal).
- Enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria (el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota de retención, sin perjuicio de que se exijan al retenedor los intereses y sanciones que pudiera merecer por el incumplimiento de las obligaciones que le son inherentes).

Por tanto, la cuestión controvertida se circunscribe a determinar si resultaba o no procedente regularizar el tipo de retención aplicable a la perceptora como consecuencia de la subrogación de su contrato.

QUINTO.- Esencialmente, la AEAT consideró que en los supuestos de subrogación empresarial (en los que la sociedad está obligada a subrogarse en los contratos de los trabajadores adscritos al centro de trabajo), en relación al IRPF, la sociedad mantiene su condición de mismo empleador 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 y, por tanto, debe aplicar lo dispuesto en el artículo 87.3.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo:

"3. La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

- a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 de este Reglamento, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.
- b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento."

Como consecuencia de tal interpretación, la AEAT considera que la correcta cuantificación de la retención a practicar a los perceptores respecto de los que se practicó la regularización exigía la suma de retribuciones de las empresas subrogadas y de la empresa sucesora QR SA, al objeto de calcular su tipo de retención.

Sobre el motivo empleado por la AEAT para regularizar ya se pronunció este TEAC en la resolución 00-00975-2021 de 23-01-2023, en la que, para un supuesto equivalente, se resolvió lo siguiente:

<(...) este TEAC considera que las consultas citadas lo que sentaron fue el criterio de que, en caso de sucesión de empresa o subrogación de trabajadores, la nueva empresa se subroga en los derechos y obligaciones laborales y asume las obligaciones tributarias de la entidad de la que provenían los trabajadores que se incorporan a la nueva empresa, lo que determina que respecto a las retribuciones que se abonen a los trabajadores se debe seguir practicando el porcentaje de retención que se hubiera calculado a principios de año. Lo anterior supone que, para tales trabajadores, no se produciría la existencia de más de un pagador a efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo, por lo que el límite excluyente de la obligación de presentar declaración en relación con la obtención de rendimientos del trabajo (y siempre que ninguno de estos rendimientos estuviera sujeto a tipo fijo de retención) será el recogido en el párrafo a) del artículo 96.2 de la Ley del Impuesto, es decir, 22.000 euros anuales.

El artículo 87 del Reglamento del IRPF, en la redacción aplicable ratione temporis dispone:

"Artículo 87. Regularización del tipo de retención.

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.
2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:
 - 1.º Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.
 - 2.º Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.
 - 3.º 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.
 - 4.º Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.
 - 5.º Cuando el trabajador traslade su residencia habitual a un nuevo municipio y resulte de aplicación el incremento de la cuantía de los gastos prevista en el artículo 19.2.f) de la Ley del Impuesto, por darse un supuesto de movilidad geográfica.
 - 6.º Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de persona con discapacidad o aumentara el grado de discapacidad en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que dichas circunstancias determinasen un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.
 - 7.º Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge o anualidades por alimentos en favor de los hijos sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

8.º Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente obtuviera rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.

9.º Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los Territorios Históricos del País Vasco al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla, o cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia.

10.º Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes que diera lugar a una variación en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

11.º Si en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

(...)".

Este TEAC comparte con la entidad reclamante que la subrogación empresarial respecto a determinados trabajadores (es decir, cuando no se trata de casos de sucesión universal o consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen fiscal especial previsto en el Impuesto sobre Sociedades) no se encuentra entre las circunstancias determinantes de la regularización del tipo de retención aplicable, a las que se refiere expresamente el artículo 87.2 del Reglamento del IRPF, ya que no se refleja en la enumeración de dicho precepto. En este sentido, se entiende que la subrogación empresarial acaecida tiene efectos en cuanto al límite cuantitativo determinante de la obligación de presentar declaración y, por tanto, para que no se considere que se trata de dos pagadores, pero no constituye para una circunstancia cuya concurrencia obligue a regularizar el tipo de retención por la nueva entidad.>

En consecuencia, dándose las mismas circunstancias en el caso que nos ocupa, procede, por los mismos motivos, estimar la presente reclamación económico-administrativa.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda