

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V1355-19**

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 10/06/2019

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículos 17 y 18.

**DESCRIPCION-
HECHOS**

A lo largo del año 2015 parte de los empleados de la sociedad consultante se adhirieron a un plan de opciones sobre acciones de la sociedad matriz. De acuerdo con el calendario establecido, se ha ido produciendo la consolidación de las opciones y, por tanto, el nacimiento del derecho a su ejercicio, si bien a día de hoy ningún empleado ha ejercido tal derecho.

En las disposiciones que regulan el mencionado plan se establece que en caso de que se produzca una operación corporativa, el Consejo podrá efectuar una o varias actuaciones con respecto a la concesión de acciones, una de las cuales es realizar a los partícipes del plan un pago equivalente a la diferencia entre el valor del bien que habría recibido el partícipe tras el ejercicio de la concesión de acciones inmediatamente anterior a la fecha de entrada en vigor de la operación corporativa, y el precio de ejercicio pagadero por el partícipe del plan en relación con su ejercicio.

En virtud de dicha disposición, y como consecuencia de una operación corporativa de fusión y cambio de control de la entidad matriz, la sociedad consultante abona a cada empleado que gozara de la condición de partícipe del plan de unas cantidades de dinero iguales al resultado de multiplicar el número de acciones que hubiera podido adquirir en ejercicio de sus opciones por la diferencia positiva entre el valor unitario y el precio que hubieran debido pagar por ellas de haber ejercido en dicho momento sus opciones.

**CUESTION-
PLANTEADA**

Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la compensación en metálico que van a recibir dichos empleados.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

Las cantidades en efectivo cobradas como consecuencia de la liquidación anticipada del plan de opciones sobre acciones, tendrán para sus perceptores la consideración de rendimientos dinerarios íntegros del trabajo, de conformidad con el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), aprobado por 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-.

Los rendimientos del trabajo deberán computarse por su totalidad, salvo que resulte de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF que establece lo siguiente:

"2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el

número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento."

La concesión al trabajador del derecho a percibir el referido pago, como pago alternativo al ejercicio de las opciones, se encontraba establecido inicialmente en el Plan de acciones en el caso de que se produjera una operación corporativa como la acaecida, por lo que el rendimiento comenzaría a generarse a partir de la concesión al empleado del derecho de opción de compra y finalizaría en el momento en que se cancela mediante el pago efectuado.

En consecuencia, los rendimientos derivados de los derechos concedidos podrían cumplir, a falta de otros datos, el requisito relativo al período de generación superior a dos años, si hubiera transcurrido el plazo de dos años desde el momento de su concesión hasta al momento de producirse el pago. No obstante, se debe tener presente que esta reducción no resultará de aplicación cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

Por otra parte, el artículo 83.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone que "la base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo".

En dicho apartado 3 (según redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, a la letra a) del apartado 3 del artículo 83 por el apartado veinticinco del artículo primero del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, BOE de 11 de julio), se establece lo siguiente:

"3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto. Para la aplicación de lo

previsto en el tercer párrafo del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos con período de generación superior a dos años a tener en cuenta por el pagador serán aquéllos a los que previamente hubiera aplicado la reducción prevista en dicho artículo para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los cinco períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 88 de este Reglamento, que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por este Impuesto.

(...)”.

El artículo 88 del RIRPF regula la comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador, disponiendo, en su apartado 1, que “los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada”.

Mediante Resolución de 3 de diciembre de 2015, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 3 de enero de 2011, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados (BOE de 17 de diciembre), se procedió a adaptar dicho modelo de comunicación de datos a la referida modificación reglamentaria de la letra a) del artículo 83.3 del RIRPF, de forma que, en el modelo 145, el contribuyente debe marcar la casilla correspondiente si, en el plazo comprendido en los 5 períodos impositivos anteriores al ejercicio al que corresponde la comunicación, ha percibido rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, a los que, a efectos del cálculo del tipo de retención, le haya sido aplicada la reducción por irregularidad contemplada en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto y, sin embargo, posteriormente, el contribuyente no haya aplicado dicha reducción en su autoliquidación del Impuesto.

Por tanto, según establece el artículo 83.3 del RIRPF, la cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo con el apartado 2, se minorará, entre otros, si procede, en la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF. Para la aplicación de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 18.2 de la LIRPF, el pagador deberá tener en cuenta los rendimientos con período de generación superior a dos años a los que previamente hubiera aplicado la reducción prevista en dicho artículo para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los 5 períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique (en los términos previstos en el artículo 88.1 del RIRPF) que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por el Impuesto.

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.