

## Imputación temporal de atrasos en IRPF.

En relación con la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, el apartado 1 del artículo 14 de la Ley 35/2006 viene a disponer como regla general de imputación que “...se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”.

No obstante lo anterior, en el apartado 2 del citado artículo viene a establecer una serie de reglas especial de imputación. En lo que nos ocupa las letras a) y b) del citado apartado vienen a disponer:

“2. Reglas especiales.

a) **Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.**

b) *Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. **Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.***

*La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.”*

En este sentido localizamos la Consulta Vinculante N<sup>o</sup>V1199-22, de 27 de mayo de 2022:

“Descripción de hechos

*Indica el consultante (funcionario del Ayuntamiento de Granada) que en las nóminas de enero y noviembre de 2021 ha percibido unos atrasos por servicios extraordinarios (horas extras) prestados en 2018, 2019 y 2020. Con fecha 24 de enero de 2021 inicia procedimiento judicial reclamando su abono, procedimiento que finaliza por auto de satisfacción extrajudicial, al haberse efectuado su pago.*

(...)

*Contestación completa*

(...)

*La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a considerar que la imputación de los rendimientos analizados procederá realizarla al respectivo período impositivo de su exigibilidad, exigibilidad que vendrá determinada por el momento en que el perceptor pueda reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes. **Así, en relación con las retribuciones por las horas extras realizadas, cabe deducir que la exigibilidad de su pago se corresponde con los períodos impositivos (2018, 2019 y 2020) en que se han realizado las horas extraordinarias que retribuyen, por la que la imputación corresponderá a esos períodos.***

En relación con lo señalado en el párrafo anterior, cabe aclarar que la finalización del procedimiento judicial por satisfacción extrajudicial no comporta modificación alguna de la imputación temporal, **pues la regla especial de imputación temporal del apartado 2:a) del mismo artículo 14 —“Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza”—, no resulta operativa, pues en el presente caso los rendimientos del trabajo de las horas extras no dependían de su reconocimiento judicial, los rendimientos se adeudaban por el empleador y así lo había reconocido este ante su reclamación previa por el funcionario (así se indica en el escrito de consulta), aunque no había procedido a su pago.**

A su vez, **al percibirse los rendimientos en un período impositivo posterior a los de su exigibilidad, resultará operativa la regla especial de imputación recogida en el artículo 14.2.b) antes transcrita, es decir: imputación a los períodos de exigibilidad—se supone como ya se ha indicado que esta se ha producido en 2018, 2019 y 2020— con la práctica de autoliquidaciones complementarias de esos períodos en los términos de ese artículo: “La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.**

Siendo así, los atrasos percibidos en 2023 debieran imputarse a los ejercicios en los que los rendimientos en cuestión hubieran resultado exigibles mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias, las cuales deberán presentarse dentro del plazo establecido al efecto (desde que se perciben hasta la finalización del siguiente plazo de declaración del Impuesto).

En relación con la posible concurrencia de la figura de la prescripción, nos parece de interés acudir a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos:

**- Consulta Vinculante NºV2112-11, de 19 de septiembre de 2011:**

**“DESCRIPCION DE HECHOS**

Se han percibido del FOGASA, en noviembre de 2010, rendimientos del trabajo correspondientes al año 2004, según sentencia firme de 17 de noviembre de 2004, debido a sucesivas dilaciones en el proceso de pago.

(...)

**CONTESTACION**

(...)

Por otra parte, el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone que el plazo de prescripción en el caso a) del artículo 66 (el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) comenzará a contarse “desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”.

En consecuencia, al percibir el pago del FOGASA, en noviembre de 2010, el consultante deberá imputar tales rendimientos al período impositivo en que fueron

exigibles (según lo manifestado, el año 2004), **presentando una autoliquidación complementaria en el plazo existente entre la fecha en que ha percibido los rendimientos y el final del inmediato siguiente plazo de declaración (en este caso, el correspondiente al período impositivo 2010, es decir, el 30 de junio de 2011). Según el artículo 67 de la LGT, el cómputo del plazo de prescripción no se inicia hasta la finalización del citado plazo para presentar la declaración complementaria y, por tanto, no existe prescripción en el supuesto consultado.**

**- Consulta Vinculante NºV1074-20, de 27 de abril de 2020:**

**“DESCRIPCION DE HECHOS**

En la nómina de marzo de 2020 se le abonan al consultante 13-016,27€ por unos atrasos correspondientes a un complemento de carrera profesional por el periodo 1-1-2012 a 30-6-2019, pues desde esta última fecha el complemento ya se incluye regularmente en nómina. El abono es consecuencia de una sentencia judicial que adquirió firmeza en 2013.

(...)

**CONTESTACION**

(...)

Se plantea también la posible aplicación de la prescripción. **Pues bien, a ello procede contestar negativamente, pues —al tratarse de rendimientos del trabajo percibidos en períodos impositivos distintos a los de su exigibilidad—, los plazos de presentación de las autoliquidaciones son los que la Ley del Impuesto establece en las reglas especiales de imputación temporal antes transcritas, por lo que al haberse percibido en marzo de 2020 su inclusión en su respectiva autoliquidación solo resulta posible desde ese momento.**

Por tanto, parece asentada la doctrina de la Dirección General de Tributos en el sentido de no apreciar prescripción en estos casos. En concreto, la DGT en la segunda de las Consultas reseñadas viene a disponer que cuando “se perciben cantidades que corresponden a ejercicios anteriores, **aún en plazo superior a cuatro años, que el derecho de la Administración a la exigencia del tributo no ha prescrito respecto a dichas percepciones**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2.a) y b) de la Ley del Impuesto, **antes mencionados, que establecen cuándo deben imputarse y declararse las citadas cantidades.**”

Por tanto, aún en el caso de que en 2023 se perciban cantidades correspondientes a ejercicios que pudieran entenderse prescritos en la citada fecha (2008 y siguientes) en términos normales, entendemos que no habría prescrito el derecho de la Administración con respecto a los citados ejercicios.

En cuanto a la obligación de retener, el artículo 78 del RIRPF viene a disponer:

**“1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes”**

Por tanto, será en el momento en el que se satisfagan los atrasos cuando nazca la obligación de retener, debiéndose imputar las mismas al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

En este sentido localizamos la Consulta Vinculante N°V2153-18, de 18 de julio de 2017:

*“Descripción de hechos*

*El Ayuntamiento consultante expone que en el año 2018 se van a pagar atrasos correspondientes al año 2016.*

*(...)*

*Contestación*

*(...)*

*De la interrelación de los preceptos transcritos procede concluir que al operar las retenciones cuando se satisfacen los rendimientos, las declaraciones trimestrales (mensuales en su caso) incluirán las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos satisfechos en cada trimestre natural (mes en su caso) inmediato anterior, y la declaración anual el importe de los rendimientos satisfechos en el año.”*

Salvo mejor opinión

