

PROPUESTA SOBRE LA POSIBLE REFORMA DE LA REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ATRASOS EN EL IRPF

1. Planteamiento

A raíz de la presentación de diversas quejas ante este Consejo relacionadas con la tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en períodos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se ha observado que la aplicación del artículo 14.2. b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, complica notablemente a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Conviene comenzar recordando que a tenor de lo previsto en el artículo 14.2, b) de la Ley del IRPF cuando “por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente” se perciban rendimientos del trabajo en períodos 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”. Y dicha autoliquidación complementaria deberá presentarse “en el plazo que medie entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

Esta regla general es objeto de excepción, para los supuestos en los que el reconocimiento del derecho a la recepción de esos atrasos traiga causa de una resolución judicial, en cuyo caso se atenderá a la fecha en la que la misma adquiera firmeza, imputándose íntegramente a dicho período todos los atrasos: “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”.

Esta norma fue introducida por primera vez en nuestro ordenamiento por el Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, recogándose en su artículo 14.Seis. De ahí pasó al artículo 14.2, b)

de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, manteniéndose su redacción en idénticos términos en el actual artículo 14.2, b) de la vigente Ley 35/2006.

Aunque se incluya en el apartado 2 de dicho artículo 14 no se trata ciertamente de una regla especial de imputación en sentido propio, dado que se aplica la regla general del artículo 14.1, a) de imputación del rendimiento al período de exigibilidad, sino de una norma que permite con carácter excepcional que los atrasos se declaren cuando se perciban sin ningún componente de naturaleza sancionadora o indemnizatoria.

En principio, la norma parece clara en su formulación, pero su aplicación es la que genera en ocasiones confusión en los contribuyentes, dando lugar a quejas que derivan de errores a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, errores que podrían evitarse con una simplificación de la regulación de la tributación de los rendimientos del trabajo satisfechos con retraso y en un período posterior al de su exigibilidad.

La confusión deriva, a su vez, de que el criterio es distinto si el pago de los atrasos trae causa, o no, de una resolución judicial.

2. Algunos ejemplos de situaciones problemáticas denunciadas en quejas

Para ilustrar los problemas que se vienen produciendo en la práctica se exponen a continuación brevemente cinco ejemplos de las situaciones planteadas en las quejas remitidas al Consejo.

En primer lugar, en una queja se plantea el supuesto de un contribuyente que había presentado una declaración complementaria motivada por el cobro en enero de 2021 de unas nóminas correspondientes al 2016 a través del FOGASA. En cambio, según la AEAT no figuraban imputados en su base de datos atrasos de trabajo correspondientes a este último ejercicio, por lo que se le notificó propuesta de liquidación de intereses de demora. El contribuyente alegó en su

escrito de disconformidad que accediendo a sus datos fiscales en marzo de 2021 allí sí constaban imputados atrasos correspondientes al período comprendido entre noviembre de 2015 y abril de 2016, existiendo además un certificado acreditativo de este extremo del FOGASA aportado unos días más tarde a la fecha de presentación de la declaración complementaria y que la Administración no tuvo en cuenta al dictar la liquidación. Por todo ello se consideró conveniente dar traslado a la Directora General de la AEAT para que considerara la posibilidad de iniciar un procedimiento de revocación.

En segundo término, en otra queja se plantea una situación problemática distinta como consecuencia de la percepción de atrasos acompañado del retraso por parte del empleador en remitir a la trabajadora el certificado de las retenciones practicadas con ocasión del pago de dichos atrasos, incumpliendo así el deber que le impone el artículo 108.3 RIRPF que establece que la citada certificación “deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto”. Se trataba en esta ocasión de una contribuyente que percibió unos atrasos en la nómina de enero 2020 imputables al ejercicio 2019, por lo que debería haber incluido dichos atrasos en el siguiente período ordinario de declaración a su abono, es decir, entre abril y junio de 2020. Pero su pagador, concretamente el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma, no le remitió el certificado de las retenciones que se le habían practicado con ocasión del pago de dichos atrasos hasta una fecha muy posterior, concretamente el mes de marzo de 2021 y por tanto mucho después de haber finalizado el plazo ordinario en el que debería haber declarado los atrasos conforme a lo previsto en la ley. Fue entonces cuando la contribuyente presentó su liquidación complementaria correspondiente al ejercicio 2019, lo que le generó tener que abonar intereses de demora. En esta ocasión el Consejo en su contestación al contribuyente expresamente puso de relieve que la normativa vigente es susceptible de mejora para evitar este tipo de situaciones. Curiosamente en esta queja la contribuyente señala que la propia funcionaria de

la AEAT que la atendió le aconsejó que tratándose de cantidades menores a 1.000 o 1.500 euros, lo incluyera como cobro del año en curso.

En tercer lugar, hay una queja en la que se plantea otra situación que combina la percepción de atrasos con la presentación previamente por el contribuyente de una declaración conjunta. El contribuyente se queja porque al presentar la declaración complementaria ya no puede cambiar la opción de la modalidad de tributación porque ha concluido el plazo de declaración voluntaria del IRPF, cuestión sobre la que ya formuló el Consejo la Propuesta normativa 31/1999, con el fin de poner fin a este tipo de situaciones, si bien dicha propuesta no tuvo éxito.

En cuarto término, recientemente el Pleno del Consejo ha tenido ocasión de analizar una queja que relata las dificultades experimentadas por una contribuyente que tuvo que presentar hasta cinco declaraciones complementarias por atrasos percibidos como consecuencia de una resolución judicial del orden de lo social, si bien en este caso el problema concreto denunciado tenía que ver con el abono de la deuda.

En quinto y último lugar, puede citarse como ejemplo de la problemática generada por la regulación vigente otra queja donde se plantea el supuesto de una contribuyente que presentó en plazo sus declaraciones de IRPF correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 con resultado a devolver y posteriormente en 2012 percibió unos rendimientos atrasados correspondientes a los ejercicios 2009 a 2011. Esta contribuyente entendió que había presentado tres declaraciones complementarias de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 siguiendo según ella las instrucciones recibidas en una oficina de la AEAT, pero la Administración consideró que lo que había presentado era una nueva declaración correspondiente a los ejercicios 2009 a 2011 (y no una complementaria) dado que había incluido únicamente las rentas percibidas con retraso, aplicando los mínimos y resultando, de forma improcedente, nuevas cuotas de devolver. Para que su actuación hubiese sido correcta la contribuyente debió haber presentado una declaración complementaria por los citados

ejercicios e ingresar el importe correspondiente a la parte de la devolución percibida en su día, pero ciertamente para esta contribuyente todo habría resultado sin duda más sencillo si simplemente hubiese podido incluir esos atrasos en la declaración del período de cobro de aquellos, es decir, en 2012 y no tener que presentar tres declaraciones complementarias.

3. Propuesta de reforma para la simplificación de la regulación de la tributación de los atrasos

Como ha podido advertirse con estos ejemplos la aplicación de la norma genera confusión. Con carácter general obliga a la presentación de autoliquidaciones complementarias por cada uno de los ejercicios a los que correspondan los atrasos percibidos. Pero no siempre es así, pues si el pago de los atrasos se produce como consecuencia de su reconocimiento mediante resolución judicial el criterio se invierte y se han de imputar al período en el que dicha resolución adquiera firmeza. La duplicidad de criterios y la dificultad de su aplicación genera con frecuencia problemas y confusión a los contribuyentes e introduce una complejidad que podría evitarse si en los casos de percepción de atrasos los contribuyentes pudieran incluir dichos rendimientos del trabajo en su declaración del IRPF del período en el que cobren esos atrasos.

A este planteamiento podría objetarse que una regulación en la que se tribute por rentas de otro ejercicio en el período en el que efectivamente se cobren tiene incidencia en la progresividad del impuesto. En principio los atrasos por regla general no suelen ser cantidades muy elevadas por lo que salvo en supuestos excepcionales la progresividad que soporte el contribuyente será análoga en ambas alternativas. En todo caso, podría introducirse un sistema que permita al contribuyente la opción de tributar con arreglo a la regla que está vigente, es decir, imputando los atrasos al ejercicio en el que fueron exigibles mediante la presentación de la correspondiente declaración complementaria, o bien tributar



incluyendo esos atrasos en el ejercicio en el que se perciban. También podría fijarse un límite máximo para esta segunda opción.

Tal vez podría pensarse que el permitir al contribuyente un derecho de opción al respecto podría generar el diseño de operaciones de planificación fiscal encaminadas a reducir la deuda tributaria.

En tal caso, quizás, se podría establecer un límite cuantitativo a tales efectos, para cubrir los supuestos de hecho más frecuentes y respecto de los que cabe en principio descartar que pudieran obedecer a operaciones de arbitraje fraudulento, dada su escasa incidencia en términos de modulación de la progresividad del gravamen.