

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068441

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de noviembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 2463/2017

SUMARIO:**IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial.**

Atrasos. Imputación temporal de los rendimientos satisfechos por el FOGASA en función de la existencia o no de un litigio sobre el derecho a la percepción de estas retribuciones. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Como es sabido, el FOGASA es un organismo público que garantiza a los trabajadores la percepción de salarios, así como las indemnizaciones por despido o extinción de la relación laboral pendientes de pago a causa de insolvencia o procedimiento concursal del empresario. Cuando un contribuyente recibe una prestación por parte del FOGASA debe diferenciar el origen de la prestación, es decir, si se trata de salarios o de indemnización por despido, para poder aplicar a este rendimiento la tributación adecuada. Pues bien, las cantidades pagadas por el FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario tiene la naturaleza de rendimientos del trabajo, y puesto que la efectividad de dicha obligación suele demorarse, es decir, se perciben con el carácter de «atrasos», el trabajador tendrá que aplicar las reglas especiales de imputación temporal que establece la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

En cuanto a su imputación temporal, de conformidad con el art. 14.2. letras a) y b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), deben diferenciarse dos supuestos: pagos del FOGASA que corresponden a períodos anteriores a aquel en que se perciben, sobre los que no existe un litigio en su percepción. En estos casos, en el año en que se perciben dichas retribuciones se imputarán a los distintos ejercicios en que los mismos fueron exigibles a través de la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias; y pagos del FOGASA que corresponden a períodos anteriores a aquel en que se perciben, existiendo un litigio sobre el derecho a percibir esas retribuciones. Las cantidades pagadas por el FOGASA se declararán como rendimientos del trabajo del ejercicio en el que la resolución judicial adquiera firmeza. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 17.

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 33.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes, 37 28020-Madrid, contra resolución de fecha del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 25 de noviembre de 2016 número 50/1752/2014, deducida contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- D^a B presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, con una cuota diferencial negativa de 727,66€ . En el apartado de rendimientos del trabajo incluyó un rendimiento neto reducido de 17.762,13€ (retribuciones dinerarias 21.881,21€ ; gastos deducibles 1.467,08 €, rendimiento neto 20.414,13€; reducción general 2.652,00€) con unas retenciones deducibles por rendimientos del trabajo de 3.063,16€.

2- La oficina gestora inicia un procedimiento de comprobación limitada el 6.03.2014 y practicó una liquidación provisional con una deuda tributaria de 925,62€, de los que 849,44 corresponden a la cuota y 76,18€ a los intereses de demora, al determinar como rendimiento neto reducido del trabajo un importe de 17.826,18 € (retribuciones dinerarias 21.945,26 €; gastos deducibles 1.467,08 €; rendimiento neto 20.478,18 €; reducción general 2.652,00€) con unas retenciones deducibles por rendimientos del trabajo de 2.231,66 €. En el apartado motivación se dice:

“Se modifica los rendimientos de trabajo personal y sus retenciones. Según las nóminas cobradas aportadas por usted de la empresa X Constr. se han cobrado 17.053,16 euros de ingresos en el ejercicio 2011 y 2.231,66 euros de retención, cantidad que hay que sumar al Fogasa cobrado en 2012 hacen un total de 21.945,26 euros de ingresos y 2.231,66 de retenciones a declarar.

- De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 77 y 78 del Reglamento del IRPF, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen a abonen las rentas, que se imputarán por los contribuyentes al mismo período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado. En el caso salarios pendientes de pago, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen por el FOGASA las prestaciones no satisfechas por la empresa (Art. 78 RIRPF). En cuanto al tipo de retención que resulta aplicable a los salarios pendientes de pago satisfechos por el FOGASA, considerando que el FOGASA es un pagador más, distinto e independiente de la empresa deudora y que el FOGASA abona los salarios pendientes tras la tramitación de un procedimiento en el que se determinan y cuantifican los importes a los que tiene derecho el trabajador, resulta que la resolución de este procedimiento administrativo determina para el FOGASA la obligación de pagar los salarios debidos así como el devengo de las retenciones correspondientes y el procedimiento para el cálculo de las mismas. Todo ello, partiendo del hecho de que lo que fija el acto de conciliación laboral o, en su caso, la sentencia judicial, son las cuantías legalmente establecidas según el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, y no la cuantía a abonar por el FOGASA.

- Y por tanto, el trabajador no va a poder hacer uso de lo dispuesto en el artículo 99.5 de la LIRPF (es decir no puede deducir cantidad alguna en concepto de retención), ya que la retención (o la ausencia de retención en este caso) es la correcta.”

3-EI 9.05.2014 D^a B interpone reclamación económico-administrativa contra la liquidación en la que, en síntesis, aduce:

-Que en el ejercicio 2011 declaró como rendimientos de trabajo la totalidad de los salarios devengados, cobrados y no cobrados, que resultaron de las nóminas que le fueron entregadas por la empresa ante la Agencia Tributaria, con las cantidades descontadas en concepto de retenciones y seguridad social que le fueron descontadas como establece la normativa.

-Estas retenciones tuvieron que aplicarse independientemente de que en el momento del devengo de los salarios la empresa los hubiera pagado o no, siendo la empresa, a partir de ese momento la responsable del ingreso de los impuestos ya abonados. Así se demuestra en las diferentes demandas en los juzgados de lo social por impago de salarios en las que se reclama a las empresas el salario líquido resultante de las nóminas que se ha dejado de abonar una vez descontado al total de los devengos los pagos delegados que la empresa está obligada a pagar tanto a la Tesorería de la Seguridad Social como a la Agencia Tributaria.

-En la motivación se alude a que el FOGASA es un pagador independiente y sin embargo lo que ha pagado en 2012 lo traslada al 2011 en sustitución del período no cobrado y reclamado a la empresa, pero no traslada ni contempla los descuentos que se soportaron tanto por seguridad social como por retenciones, cantidades que la empresa certifica y que se suponen ingresadas.

Segundo.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR) dictó resolución en la que se muestra de acuerdo con el criterio manifestado por la Administración Tributaria de que FOGASA *“no se subroga en la posición del empresario, sino en los créditos y las acciones de los trabajadores, sin que pueda exigírsele el cumplimiento de obligaciones que son propias de los empresarios. Por tanto el FOGASA es un pagador más, distinto e independiente de la empresa deudora y abona los salarios pendientes tras la tramitación de un procedimiento en*

el que se determinan y cuantifican los importes a los que tiene el derecho el trabajador y cuya finalización determina para el FOGASA la obligación de pagar los salarios debidos, así como el devengo de las retenciones correspondientes”.

Sin embargo el TEAR utiliza este criterio para considerar que los rendimientos del trabajo satisfechos por FOGASA no tienen la consideración de atrasos y por lo tanto deben ser imputados al ejercicio 2012.

Señala textualmente la resolución:

“(…)

En el presente caso, en el expediente se acredita que fue en el ejercicio 2012 cuando el FOGASA reconoció a la reclamante el derecho al pago, momento a partir del cual eran exigibles y fue en el ejercicio 2012 cuando se produjo el pago efectivo de lo reconocido; por lo que se concluye que estos rendimientos del trabajo no tienen la naturaleza de “atrasos” y deben ser imputados al ejercicio 2012, en atención a lo establecido por las normas que se han reproducido previamente; y en contra de lo que afirma la oficina gestora, que mantiene el momento temporal de imputación de dichos rendimientos en el ejercicio en que dejó de abonarlos la empresa acreedora.

Por este motivo, debe ser anulada la liquidación provisional por IRPF del ejercicio 2011 y sustituida por otra que excluya dichos rendimientos.

Cuarto: *Una vez resuelto lo que precede, solo queda determinar si la interesada tiene derecho a aplicar las retenciones que pretende.*

A este respecto, es claro el dictado del artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuando estipula que: “Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes 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 el caso analizado, las rentas controvertidas pagadas por el FOGASA se han imputado al ejercicio 2012, por lo que no procede deducir sobre las mismas unas retenciones imputadas por la empresa X Const en el ejercicio 2011. Por otro lado, estas retenciones ingresadas por la mercantil corresponden a salarios no pagados por la empresa a la trabajadora, por lo que ésta no puede deducirse las mismas.

TERCERO:

El Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT estima gravemente dañosa y errónea la resolución del TEAR e interpone contra la misma, en tiempo y forma, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante este TEAC con las siguientes alegaciones:

- En primer lugar el Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) se define en el artículo 33.1 del Estatuto de los Trabajadores aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015 de 23 de octubre como “*un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Empleo y Seguridad Social, con personalidad jurídica y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, abonará el importe de los salarios pendientes de pago a causa de insolvencia o concurso del empresario.*”

Los salarios pendientes son aquellos que se han devengado pero que no han sido pagados por el empresario y constituyen, por tanto, un atraso para el perceptor de los mismos.

Por ello, no se está de acuerdo con la afirmación realizada con el TEAR de que estos “rendimientos del trabajo no tienen la naturaleza de atrasos” y entiende que, a efectos tributarios, no pueden ser calificados de otro modo que como establece el artículo 14.2.b) de la 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 (LIRPF) es decir, “rendimientos derivados del trabajo que perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles”

- Una vez calificados los rendimientos obtenidos por el contribuyente se deberá aplicar la regla de imputación temporal que corresponda que en este caso será la regla especial del artículo 14.2.b) de la LIRPF que establece:

“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.”

Este criterio es el que ha mantenido la Dirección General de Tributos en todas las consultas que a lo largo de los años se le han planteado sobre la imputación de las cantidades satisfechas por FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario, incluidas aquellas que el contribuyente menciona en sus escritos de alegaciones y de interposición de la reclamación económico-administrativa.

A modo de ejemplo se señalan la consulta V2210-10 y la V2032-12 que plantea un caso muy similar al tratado en la resolución del TEAR.

Por todo ello, y trascendiendo el caso del expediente concreto este Departamento no comparte la conclusión del TEAR de que los rendimientos del trabajo satisfecho por el FOGASA no tienen la consideración de atrasos y se deben imputar al ejercicio en el que se realizó el pago, por lo que solicita de ese TEAC la unificación de criterio en el sentido de declarar estos rendimientos del trabajo son atrasos que deben ser imputados al período impositivo en el que fueron exigibles.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta que haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso es, en primer lugar, la calificación que deben recibir los rendimientos del trabajo que se han devengado pero que no han sido pagados por el empresario siendo satisfechos por el FOGASA y, en segundo lugar, determinar la regla de imputación temporal de estos rendimientos.

Tercero.

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) define los rendimientos íntegros del trabajo como *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015 de 23 de octubre, el FOGASA es un organismo público que garantiza a los trabajadores la percepción de salarios, así como las indemnizaciones por despido o extinción de la relación laboral pendientes de pago a causa de insolvencia o procedimiento concursal del empresario.

Cuando un contribuyente recibe una prestación por parte del FOGASA debe diferenciar el origen de la prestación, es decir, si se trata de salarios o de indemnización por despido, para poder aplicar a este rendimiento la tributación adecuada.

De esta forma, las cantidades pagadas por el FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario tiene la naturaleza de rendimientos del trabajo, y puesto que la efectividad de dicha obligación suele demorarse, es decir, se perciben con el carácter de “atrasos”, el trabajador tendrá que aplicar las reglas especiales de imputación temporal que establece la LIRPF.

El criterio de imputación temporal de los rendimientos del trabajo contenido en el artículo 14 de la LIRPF señala:

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) *Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su percceptor.*

(...)

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 **concurran 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.

(...).”

Por tanto se deben diferenciar dos casos:

-Los pagos del FOGASA que corresponden a períodos anteriores sobre los que no existe un litigio en su percepción. En estos casos, en el año en que se perciben dichas retribuciones se imputarán a los distintos ejercicios en que las mismas se generaron a través de la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias. Las autoliquidaciones se presentarán en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de presentación de las declaraciones por el impuesto.

-Los pagos del FOGASA percibidos por existir un litigio sobre el derecho a percibir esas retribuciones, en caso de ganar el litigio, las cantidades pagadas por el FOGASA se declaran como rendimientos del trabajo del ejercicio en el que la resolución judicial es firme. Por lo que en ese caso se ha de incluir el total del importe percibido por el FOGASA en concepto de salarios en la declaración del IRPF del ejercicio en el que la resolución judicial adquiere firmeza, como rendimientos del trabajo.

En ambos casos, no se aplicará al contribuyente sanción, intereses de demora o recargo por extemporaneidad alguno.

En supuestos en los que no ha existido litigio en la percepción de las retribuciones se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) a través de Consultas Vinculantes como la de 2.06.2011 V1408-11, en un supuesto en el cual la empresa para la que trabajaba el consultante fue declarada en concurso de acreedores por auto judicial de 30.03.2010, y había cobrado del FOGASA, el 22.03.2011, una cantidad correspondiente a dos pagas extraordinarias del año 2009, tres nóminas del 2009 y una nómina de febrero de 2010. La respuesta de la DGT después de señalar la normativa aplicable anteriormente expuesta señala:

“(...)

En aplicación de este precepto, la consultante, a partir del momento en que percibe el pago del FOGASA, el 22 de marzo de 2011, deberá declarar tales rendimientos del trabajo, **imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad**, mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Es decir, la consultante deberá imputar **al período impositivo 2009** la parte de los rendimientos del trabajo percibidos del FOGASA que se corresponda con los rendimientos que fueron exigibles en dicho año, practicando autoliquidación complementaria del período impositivo 2009 en el plazo que medie entre la fecha en que los percibe y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Asimismo, **deberá imputar al período impositivo 2010, la parte de las cantidades cobradas correspondiente a la nómina de febrero de 2010**, incluyéndola en la autoliquidación del IRPF que por dicho período impositivo deba presentar en el año 2011.

(...)”

Por citar otra más reciente, V0851-15 de 26.03.2015, en un supuesto en el que la entidad consultante se encuentra declarada en concurso voluntario de acreedores por auto judicial. Los trabajadores han solicitado al Fondo de Garantía Salarial el abono de los salarios pendientes y reconocidos dentro del concurso que corresponden al año 2013. Se plantea cuándo deben declarar los trabajadores el importe que perciban del Fondo de Garantía Salarial, si su declaración debe realizarse mediante complementaria del año 2013 o como renta del ejercicio en que la perciban. A lo que la DGT responde “*el trabajador, a partir del momento en que perciba el pago del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) deberá declarar los rendimientos percibidos, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (2013, según la información aportada), mediante una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el Impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.*”

Por otro lado, en los que ha existido un litigio sobre el derecho a percibir determinadas retribuciones la respuesta de la DGT en consultas como la de 26.03.2014 V 0827-14 ha sido la siguiente:

“Descripción de los hechos: El consultante fue despedido de la empresa para la que trabajaba en octubre de 2011 dejándole a deber varias nóminas anteriores a dicha fecha. En sentencia de 28 de febrero de 2012 la empresa reconoce la improcedencia del despido comprometiéndose a abonar una cantidad en concepto de indemnización por despido y otra cantidad en concepto de salarios de tramitación desde la fecha del despido (octubre de 2011) hasta la fecha de la sentencia. Tanto los nóminas pendientes de pago anteriores a su despido como los salarios de tramitación han sido abonadas en 2013 por el Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), al haber sido declarada la empresa en concurso de acreedores.

Cuestión planteada: Momento al que deben imputarse las retenciones y gastos deducibles correspondientes a dichas nóminas, teniendo en cuenta que no declaró en el ejercicio 2011 las referidas nóminas, así como el período impositivo al que deben imputarse los salarios de tramitación percibidos.

Contestación completa: El artículo 17.1 de la 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, define los rendimientos íntegros del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Partiendo de la calificación de las rentas percibidas por el consultante del FOGASA en el año 2013 (tanto los salarios impagados con anterioridad a su despido en octubre de 2011 como los salarios de tramitación reconocidos en sentencia judicial), como rendimientos del trabajo, en cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1 a) de la LIRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su percceptor. Junto a esta regla general, el apartado 2 de dicho artículo contiene ciertas reglas especiales, entre ellas, dispone lo siguiente:

“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.”

Conforme con lo señalado, a partir del momento en que el consultante percibe el pago del FOGASA, debe declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (tratándose de rendimientos que no se percibieron por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, su imputación se realizará al período impositivo en el que la sentencia judicial haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, y teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por lo tanto, las cantidades percibidas del FOGASA en concepto de salarios impagados correspondientes a meses anteriores a la fecha en que se produjo su despido (octubre de 2011) procederá imputarlos al período impositivo de su exigibilidad que según lo manifestado en la consulta sería 2011. Por otro lado, los salarios de tramitación deberán imputarse al período impositivo en el que haya adquirido firmeza la sentencia en que los mismos se reconocen y que según los datos aportados será 2012. Por lo tanto, el consultante deberá practicar autoliquidaciones complementarias de ambos periodos impositivos en el plazo que medie entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

En tales autoliquidaciones complementarias deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo percibidos, como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos, ya que —con carácter general— la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo -BOE de 31 de marzo-). A su vez, el artículo 79 del mismo Reglamento señala que “las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado”.

Asimismo deberán reflejarse en las autoliquidaciones complementarias, junto con los rendimientos íntegros, los gastos deducibles correspondientes a las nóminas satisfechas, dado que las reglas de imputación temporal antes referidas afectan a “Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto...” (artículo 14.1 de la LIRPF), viniendo determinado el rendimiento neto del trabajo por “...el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles” (artículo 19.1 de la LIRPF). “

También la V3761-16 de 7.09.2016 señala

“Descripción de los hechos: En el año 2015, la consultante recibió del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) la cantidad de 467,56 euros, una vez que hubo sentencia firme del litigio contraído con el FOGASA. Según sentencia de 9 de octubre de 2015, del Juzgado de lo Social, la consultante (junto con otros demandantes) presentó, en agosto de 2014, demanda contra el Fondo de Garantía Salarial, reclamando, en el caso de la consultante, una diferencia por salarios de 467,56 euros, la cual, según señala, se correspondería con unos atrasos de convenio de 2011. El FOGASA se opuso, alegando que, cuando resolvió, no tenía conocimiento de que se tratara de atrasos de convenio. Consta, en dicha sentencia, que la Administración concursal certificó un crédito de la consultante de 7.365,07 euros en concepto de salarios y que, solicitada la prestación de garantía a dicho Fondo, el mismo dictó resolución el día 9 de mayo de 2014, habiendo percibido la consultante 6.897,51 euros

Cuestión planteada: Período impositivo al que debe imputar dicho importe de 467,56 euros

Contestación completa: En cuanto a la imputación temporal de los rendimientos del trabajo (calificación que procede en el presente caso), el artículo 14.1 a) de la 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, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su perceptor. Junto a esta regla general, el apartado 2 de dicho artículo contiene ciertas reglas especiales, entre ellas, en sus letras a) y b), dispone lo siguiente:

“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 imputaran 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.”

Por tanto, en el presente caso, la cantidad de 467,56 euros, que percibió la consultante del FOGASA en el año 2015, procederá imputarla al período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza, esto es, según los datos aportados, el período 2015.

i

Por todo lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: Los rendimientos del trabajo satisfecho por el FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario tienen la consideración de rendimientos del trabajo. Debido a que la efectividad de dicha obligación suele demorarse, y se acaban haciendo efectivos en un período impositivo distinto de aquel en que fueron exigibles, se suelen percibir con el carácter de "atrasos".

En cuanto a su imputación temporal, de conformidad con el artículo 14.2.letas a) y b) de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben diferenciarse dos supuestos:

-Pagos del FOGASA que corresponden a períodos anteriores a aquel en que se perciben, sobre los que no existe un litigio en su percepción. En estos casos, en el año en que se perciben dichas retribuciones se imputarán a los distintos ejercicios en que los mismos fueron exigibles a través de la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias; y

- Pagos del FOGASA que corresponden a períodos anteriores a aquel en que se perciben, existiendo un litigio sobre el derecho a percibir esas retribuciones. Las cantidades pagadas por el FOGASA se declararán como rendimientos del trabajo del ejercicio en el que la resolución judicial adquiera firmeza.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.