

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 19-02-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0355/2026

SUMARIO:

LIRPF. Rendimientos del trabajo personal. Imputación temporal. Regla especial. *Rendimientos del trabajo percibidos en periodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles.* En el caso objeto de consulta nos hallamos frente al supuesto de la letra b) del art. 161.1 de la LGT, puesto que la deuda tributaria a ingresar resultaría de la autoliquidación presentada. Dentro de esta letra, el régimen jurídico aplicable al supuesto es el correspondiente al primer inciso, puesto que la autoliquidación complementaria a que hace referencia el art. 14.2.b) de la LIRPF no constituye una autoliquidación extemporánea, sino que se considera presentada dentro del plazo que le reconoce la misma regla especial de imputación. Ahora bien, deberá presentarse en el modelo propio de las autoliquidaciones rectificativas. Por tanto, al hallarnos frente a una autoliquidación presentada dentro del plazo que establece la norma del tributo, el inicio del período ejecutivo comenzará al día siguiente de la finalización del plazo fijado (el final del inmediato siguiente plazo de declaración por el Impuesto desde que se hubiesen percibido), con independencia de que la autoliquidación complementaria se haya presentado con anterioridad a este último día. La presentación de tales autoliquidaciones complementarias fuera del plazo de ese precepto sí permitiría calificarlas de extemporáneas y aplicarles el régimen de recargos del art. 27 de la LGT, así como, en su caso, el régimen del período ejecutivo.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante desea conocer el régimen ejecutivo de la autoliquidación complementaria prevista en el artículo 14.2.b) de la LIRPF, respecto a los rendimientos del trabajo percibidos en periodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles.

Cuestión planteada:

El consultante desea conocer el régimen ejecutivo de la autoliquidación complementaria prevista en el artículo 14.2.b) de la LIRPF. En particular si el ingreso en período voluntario debe ser simultáneo a la misma presentación de la autoliquidación complementaria o si éste puede ser efectuado con posterioridad a su presentación, pero dentro del plazo que el artículo 14.2.b) de la LIRPF concede para la presentación de la autoliquidación complementaria.

Contestación:

PRIMERO.

El artículo 14 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 (en adelante, LIRPF), regula el régimen de imputación temporal de los ingresos y gastos determinantes de esa obligación tributaria, a través de una regla general y diversas reglas especiales. De estas últimas, es objeto de la presente consulta la regulada en el artículo 14.2.b) de la LIRPF.

“Artículo 14. Imputación temporal.

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 perceptor.
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

Síguenos en...



No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

(...)

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, debe tenerse en cuenta lo previsto por el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que dispone que:

“Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.”.

Además, el artículo 122.4 de la LGT dispone:

“4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.”.

En este sentido, el artículo 67 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (en adelante RIRPF), establece:

“Artículo 67 bis. Autoliquidaciones rectificativas.

1. Los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

(...)

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos

Síguenos en...



incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.

(...)"

La implantación de la denominada "autoliquidación rectificativa" regulada en el artículo 67 bis del RIRPF en cumplimiento de la previsión del artículo 120.4 de la LGT para la declaración correspondiente al IRPF del año 2024 ha sido regulada por la Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2024, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se desarrolla la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias,

Finalmente, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), regula el régimen de recargos por declaración extemporánea, definiendo a éstas de la siguiente forma:

"Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria."

SEGUNDO.

A la vista de la normativa anterior, se puede afirmar que el artículo 14.2.b) de la LIRPF no constituye un régimen especial respecto al artículo 27 de la LGT, esto es, un régimen que permita eludir las consecuencias de la presentación extemporánea de una autoliquidación, sino que constituye un régimen especial respecto a la regla general de imputación temporal de ingresos y su correspondiente autoliquidación, lo que significa que la autoliquidación mediante la cual se tributa por los ingresos objeto del artículo 14.2.b) es una autoliquidación complementaria, pero no extemporánea, en la medida en que se presente en el plazo que fija la propia regla.

Es decir, la autoliquidación complementaria que reúna los requisitos del artículo 14.2.b) de la LIRPF no constituirá una autoliquidación extemporánea en cuanto que mediante ella se tributa en los plazos de declaración que la propia normativa del impuesto fija, siempre y cuando se presente "en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

Ahora bien, es una autoliquidación complementaria un tanto sui generis, por cuanto deberá presentarse en el modelo propio de las autoliquidaciones rectificativas en cumplimiento de lo previsto en la Orden HAC/242/2025 conforme con lo dispuesto en el artículo 66 bis del RIRPF en relación con los artículos 120.4 y 122 de la LGT.

TERCERO.

Descartada la naturaleza extemporánea de la autoliquidación complementaria a que hace referencia el artículo 14.2.b) de la LIRPF, su régimen ejecutivo de cobro es el régimen general regulado en la LGT.

De acuerdo con el artículo 161.1 de la LGT:

Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.

1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

Síguenos en...



b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En el caso objeto de consulta nos hallamos frente al supuesto de la letra b) del artículo 161.1 de la LGT, puesto que la deuda tributaria a ingresar resultaría de la autoliquidación presentada. Dentro de esta letra, el régimen jurídico aplicable al supuesto es el correspondiente al primer inciso, puesto que como se ha señalado en los dos puntos anteriores de esta contestación, la autoliquidación complementaria a que hace referencia el artículo 14.2.b) de la LIRPF no constituye una autoliquidación extemporánea, sino que se considera presentada dentro del plazo que le reconoce la misma regla especial de imputación.

Por lo tanto, nos hallamos frente a una autoliquidación presentada dentro del plazo que establece la norma del tributo.

En consecuencia, el inicio del período ejecutivo comenzará al día siguiente de la finalización del plazo fijado en el artículo 14.2.b) de la LIRPF (el final del inmediato siguiente plazo de declaración por el Impuesto desde que se hubiesen percibido), con independencia de que la autoliquidación complementaria se haya presentado con anterioridad a este último día.

CUARTO.

Las conclusiones anteriores son exclusivamente aplicables para aquellas autoliquidaciones complementarias que reúnan los requisitos materiales y temporales del artículo 14.2.b) de la LIRPF. La presentación de tales autoliquidaciones complementarias fuera del plazo de ese artículo sí permitiría calificarlas de extemporáneas y aplicarles el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, así como, en su caso, el régimen del período ejecutivo correspondiente a las autoliquidaciones presentadas una vez finalizado el plazo de autoliquidación.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

