

## ESTUDIOS

### Prescripción Tributaria e Imputación de Rendimientos del Trabajo: el artículo 14, 2, b) de la Ley Reguladora del IRPF

Guillermo G. Núñez Pérez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna

#### 1. Introducción

El artículo 14, 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo) regula los criterios generales y especiales de imputación de las rentas sujetas a gravamen. Con carácter general, señala este artículo 14, 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.
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Por su parte, este mismo artículo 14 en su apartado 2 recoge un conjunto de criterios especiales de imputación y, entre ellos, por lo que aquí nos interesa, los previstos en sus letras a) y b):

- 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 aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.*

*La declaración 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".*

Como es sabido, en un impuesto progresivo, los criterios de imputación de la renta a un determinado período impositivo tienen gran relevancia en orden a la cuantificación del impuesto, esto es, a la determinación de la base imponible y a la posterior aplicación de la tarifa progresiva de gravamen, máxime, si se tiene presente que vivimos tiempos de cambios normativos frecuentes que tienen mucho que ver con las promesas electorales de los partidos políticos a la hora de presentar como objetivo de gobierno la reducción impositiva en general y, del IRPF, en particular.

Con carácter general, el criterio de imputación que establece la ley del IRPF con relación a las rentas del trabajo, es el denominado criterio del devengo: los rendimientos se imputan al período impositivo en que los mismos resulten exigibles por el perceptor (momento en que el sujeto adquiere el derecho a su percepción). Se trata de un criterio que bien puede ser calificado como tradicional en nuestro ordenamiento tributario, pues el mismo ya venía recogido en el artículo 23, 1 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de 2 de marzo de 1967, al establecer que "el impuesto se devengará en el mismo momento en que los rendimientos sean exigibles por las personas llamadas a percibirlos". Por su parte, el artículo 26, 1 de la primigenia Ley 44/1978, reguladora del IRPF, vino a disponer que los ingresos y gastos que determinan la base imponible se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En la actualidad, tal y como hemos señalado, el artículo 14, 1 del T.R. del IRPF continúa aplicando este criterio general de imputación al señalar en su letra a) que los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que los mismos sean exigibles por su perceptor.

#### 2. El supuesto del artículo 14, 2, letra b) del T.R. del IRPF

Como ha señalado E. FERNÁNDEZ DÁVILA<sup>1</sup>, esta regla especial de imputación no es en sentido estricto tal, toda vez que el criterio contemplado en la misma es coincidente con el previsto en la regla general para los rendimientos del trabajo: se imputarán al período en que tales rendimientos fueron exigibles. La particularidad de la misma reside en que con objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de liquidación y pago del impuesto, la inclusión de los denominados "atrasos" en la declaración-liquidación correspondiente se efectuará una vez que estos se hayan percibido. Ahora bien, por aplicación del criterio del devengo o exigibilidad, los atrasos no se imputarán al período impositivo en que realmente se perciban, sino al período en que aquellos resultaron exigibles. Para ello el mecanismo previsto es la declaración-liquidación complementaria referida a este último período.

<sup>1</sup> E. FERNÁNDEZ DÁVILA: "Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal", en el libro *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, I.E.F., Madrid, 2005, pág. 319.

La declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los "atrasos" y el final del inmediato siguiente plazo de presentación de declaraciones por el IRPF. Por consiguiente, el plazo de presentación dependerá de la fecha en que se perciban los "atrasos", y de si ha comenzado o no el plazo para presentar las declaraciones por el IRPF, de tal modo que si consideramos un año natural, los "atrasos" que se perciban antes del comienzo del siguiente plazo de declaración (entre el 1 de enero y el 30 de abril, con carácter general), deberán declararse antes de la finalización del citado plazo de declaración (generalmente el 30 de junio). Tratándose de "atrasos" percibidos una vez iniciado el período de declaración (1 de mayo como regla general), la declaración-liquidación complementaria deberá presentarse antes de la finalización del siguiente plazo de declaración.

Lógicamente, continúa señalando este autor, si los "atrasos" corresponden al período inmediatamente anterior al que se perciben, y en la fecha de su percepción aún no ha comenzado el período de declaración correspondiente a ese período, no se ha de practicar declaración complementaria alguna, puesto que los atrasos se incluirán en la declaración del período de que se trate conjuntamente con el resto de las rentas que hayan de declararse.

En todo caso, de acuerdo con lo previsto por la Ley reguladora del IRPF, la presentación de la declaración-liquidación complementaria no comportará sanciones, intereses de demora ni recargos de ningún tipo.

Hay que señalar que a diferencia de este supuesto de imputación en que, como hemos señalado, los "atrasos" se imputan al período impositivo en que los mismos fueron exigibles, el supuesto previsto en la letra a) de este artículo 14, 2 del T.R. del IRPF es totalmente distinto, pues aquí el criterio que aplica la norma es el de entender que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que la sentencia judicial que reconoce el derecho del perceptor a su obtención adquiere firmeza, bien porque respecto de la misma no quepa recurso, bien porque haya transcurrido el plazo legalmente establecido sin que éste se haya interpuesto por el legitimado para ello.

Digamos ya desde ahora que, desde la perspectiva de la prescripción tributaria, en este supuesto de la letra a) del artículo 14, 2 del T.R. del IRPF no operan los plazos legales de prescripción, toda vez que el legislador, siendo posiblemente consciente de la lentitud del procedimiento judicial y de su inevitable incidencia en los plazos de prescripción, opta por apartarse del criterio de la exigibilidad y aplica el denominado criterio de caja o momento en que materialmente se percibe la renta del trabajo que era objeto de litigio ante los Tribunales de justicia a efectos de imputar la renta obtenida al período impositivo en que se dicta la sentencia.

### 3. La prescripción del derecho de la Administración en los supuestos contemplados por el artículo 14, 2, letra b) del T.R. del IRPF

¿Qué sucede en los supuestos en que los "atrasos" a los que tiene derecho el trabajador se perciben en un período impositivo en el que ya ha prescrito el derecho de la Administra-

ción a liquidar la deuda tributaria correspondiente al período impositivo al que se han de imputar tales "atrasos"?

De acuerdo con E. FERNÁNDEZ DÁVILA<sup>2</sup>, "respecto a la posible prescripción derivada de la percepción de atrasos correspondientes a períodos anteriores, aún en plazo superior a cuatro años, cabe señalar que el derecho de la Administración a la exigencia del tributo no ha prescrito respecto a los citados atrasos, habida cuenta de que el plazo de prescripción no comienza a computarse hasta que finaliza el plazo para presentar la declaración complementaria".

Según la opinión transcrita, por tanto, en el supuesto de que un trabajador perciba en el año 2005 "atrasos" correspondientes al ejercicio 2000, éste viene obligado a imputar a dicho período, mediante la correspondiente declaración complementaria, tales "atrasos", toda vez "que el plazo de prescripción no comienza a computarse hasta que finaliza el plazo para presentar la declaración complementaria", y ello, a pesar de que con respecto al período del año 2000 haya prescrito el derecho de la Administración a exigir la obligación devengada en concepto de IRPF.

El artículo 66 de la vigente Ley General Tributaria establece:

*"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

*a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación..."*

Por su parte, el artículo 67 de la Ley General Tributaria señala:

*"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación..."*

En el supuesto expuesto con anterioridad, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda correspondiente al ejercicio del año 2000 comienza a computarse el día 1 de julio del año 2001 (finalización del plazo para presentar la declaración-liquidación por el IRPF del año 2000), y finaliza el 1 de julio del año 2005. Si el sujeto ha percibido los "atrasos" correspondientes al período del año 2000, por ejemplo, en el mes de noviembre del año 2004, éste viene obligado, de acuerdo con lo previsto por el artículo 14, 2, letra b) del T.R. del IRPF, a presentar declaración complementaria "en el plazo que media entre la fecha en que se perciban (los "atrasos") y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto". Esto es, con anterioridad o, en su caso, hasta el día 1 de julio del año 2005, fecha ésta en que finaliza el plazo de presentación de declaraciones por las deudas por IRPF devengadas en el año anterior.

2 Ob. Cit. Pág. 320.

Adviértase que el día 1 de julio de 2005 finalizaría el plazo para presentar por parte del sujeto perceptor de los "atrasos" la correspondiente declaración complementaria (imputando tales "atrasos" al ejercicio 2000), así como el plazo para que la Administración pudiera ejercitar su derecho a "determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" correspondiente al IRPF del sujeto del año 2000.

Sin duda, un buen contribuyente no se plantearía ningún tipo de disyuntiva ante la situación expuesta, y con toda seguridad cumpliría con la obligación formal de presentar, junto con su declaración-liquidación por IRPF del ejercicio 2004, la declaración complementaria por los "atrasos" percibidos en el ejercicio 2004 pero imputados al ejercicio del año 2000. Si se planteara cualquier tipo de duda, le bastaría con acudir a la Administración Tributaria más próxima para que con casi toda seguridad se le aconseje que actuara en el sentido señalado.<sup>3</sup>

Pero un buen contribuyente, en idéntica hipótesis con la que venimos operando, preocupado con sus derechos/deberes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, puede que se plantee la alternativa de analizar más detenidamente la cuestión. Y entonces es posible que conozca la opinión doctrinal que parte de considerar que al establecer la Ley el deber por parte del contribuyente de presentar una declaración complementaria por los "atrasos" percibidos, se está abriendo un nuevo cómputo del plazo de prescripción, cómputo que se inicia a partir del momento en que finaliza el plazo para presentar dicha declaración complementaria.

En otras palabras, la conclusión a la que llegará nuestro buen contribuyente es que en los supuestos de percepción de "atrasos", no valdrá de mucho plantearse si la obligación tributaria principal por IRPF correspondiente al período impositivo al que hayan de imputarse los "atrasos" está o no prescrita, pues aún cumpliéndose lo establecido por la LGT para entenderla prescrita, el plazo de prescripción de cuatro años se volverá a reiniciar, respecto de los "atrasos", a partir de la fecha en que finalice el plazo para la presentación de la declaración complementaria relativa a los mismos.

#### 4. Prescripción y deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: la diligencia de un buen padre de familia (contribuyente)

Es posible que alguien en su sano juicio pueda propugnar que la denominada prescripción extintiva es un instituto jurídico que no debería operar en el ámbito tributario. El deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe prevalecer como criterio de jus-

3 En el supuesto hipotético de que la Administración no pudiera proporcionarle un impreso oficial de declaración-liquidación para realizar la correspondiente declaración complementaria del ejercicio 2000, el consejo a recibir sería seguramente el de que imputara los "atrasos" al ejercicio inmediatamente anterior (2004), pues ello supondría ahorrarse tener que estar confeccionado una declaración complementaria. Además, lo importante es que los "atrasos" son una manifestación de renta sujeta, y no tiene mayor trascendencia que se imputen a uno u otro período impositivo...

ticia frente al principio de seguridad jurídica. Si un determinado sujeto es titular de una manifestación de riqueza que según la ley debe estar sometida a gravamen, ¿por qué condicionar ese deber al mero transcurso del tiempo? Se trata éste de un debate interesante que nos llevaría incluso a plantearnos no sólo la incidencia de las instituciones nacidas en el ámbito del denominado Derecho Privado en el Derecho Público, sino incluso, la propia finalidad del Derecho como instrumento idóneo para regular las relaciones sociales.

Lo cierto, sin embargo, es que agradidamente nuestro ordenamiento reconoce la plena eficacia del instituto de la prescripción extintiva en las relaciones que se establecen entre el poder público y los ciudadanos con ocasión del pago de los tributos, y que lo hace, a sabiendas de que el interés perseguido por el titular del derecho de crédito que todo tributo comporta, es siempre un interés estrictamente público.

Como ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de septiembre de 2002, "la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cuatro años, transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total".

Pero volvamos a la hipótesis que aquí estamos analizando. Nuestro buen contribuyente se plantea la duda razonable de si debe o no presentar declaración complementaria por los "atrasos" correspondientes al ejercicio 2000 pero materialmente percibidos en noviembre del año 2004. No se trata de una duda de legalidad, sino de oportunidad. Legalmente, no hay duda de que el mismo viene obligado a presentar dicha declaración complementaria en el año 2005 conjuntamente con su declaración-liquidación por el IRPF del período impositivo de 2004. Pero claro, resulta que desde el punto de vista de sus legítimos intereses particulares, nuestro contribuyente hace el siguiente cálculo de oportunidad: si el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por IRPF del ejercicio del año 2000 prescribe el 1 de julio del año 2005, y ese mismo día finaliza el plazo para la presentación de la declaración complementaria dirigida a imputar los "atrasos" percibidos al ejercicio del año 2000, ¿no sería prudente dejar de cumplir con dicho deber toda vez que a partir de la fecha señalada se ha extinguido el derecho de la Administración a comprobar la deuda correspondiente al ejercicio del año 2000? En mi opinión, si finalmente esta fuera la opción elegida por nuestro contribuyente, el mismo no sólo estaría actuando legítimamente, sino que lo haría además de acuerdo con el criterio de prudencia que es exigible a un buen padre de familia.

Aunque pueda resultar paradójico, el caso expuesto es de esos en los que el incumplimiento de un mero deber formal (presentar la declaración complementaria) conlleva la consecución de un objetivo mucho más importante desde la óptica del interés general. O la inversa, el presente caso viene a poner de manifiesto, como seguidamente trataremos de demostrar, que si el contribuyente optara por cumplir con el deber de presentar su declaración complementaria, las consecuencias jurídicas serían negativas no sólo para él, sino para la correcta aplicación del instituto de la prescripción en el ámbito tributario.

Resolvamos la hipótesis planteada, como no podría ser de otra forma, de acuerdo con la legalidad. Esto es, aconsejemos a nuestro contribuyente que presente la declaración complementaria. La principal consecuencia jurídica que acontece desde la óptica del interés particular es que por fin el perceptor de la renta del trabajo ha conseguido ver materializado su derecho al percibir los "atrasos" que le correspondían; desde la óptica del interés general, se logra satisfacer al erario público la cuantía que en su caso le correspondiera pagar por percibir tales "atrasos" imputados al ejercicio del año 2000.

Desde la óptica del interés del contribuyente, y aquí radica el aspecto nuclear de la cuestión, otra consecuencia jurídica que se produce es que con la presentación de la declaración complementaria con anterioridad o el mismo día en que prescribe el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de ese contribuyente por IRPF correspondiente al ejercicio del año 2000, se interrumpe el plazo de prescripción que el mismo había ganado hasta ese fecha. De acuerdo con el artículo 68, 1, c) de la Ley General Tributaria, el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta misma Ley (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria), se interrumpe:

*"c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".*

La cuestión resulta patente. Gracias a la presentación de la declaración complementaria, el plazo de prescripción que estaba a punto de culminar a favor del contribuyente, se interrumpe y vuelve a abrirse un nuevo cómputo. ¿De verdad puede ser ésta la finalidad perseguida por la ley en una hipótesis como la que aquí hemos planteado?.

Desde una perspectiva general, lo que parece no admitir discusión a partir de la última modificación de la Ley General Tributaria, es que en aquellos supuestos en los que la obtención de "atrasos" por parte de los perceptores de rentas del trabajo correspondan a periodos impositivos prescritos, éstos no vienen en ningún caso obligados a presentar declaración complementaria y a imputar tales cantidades al período en que las mismas fueron exigibles. Es más, en el caso de que efectivamente hubiesen presentado tales declaraciones y de ello se hubiere derivado un ingreso complementario al realizado en su día, el mismo ostenta a todos los efectos la calificación jurídica de ingreso indebido.

En consecuencia, aplicando esta última conclusión al caso particular que aquí hemos analizado, lo jurídicamente correcto es aconsejar a nuestro contribuyente que no presente la declaración complementaria imputando al ejercicio del año 2000 los "atrasos" que percibió en el mes de noviembre del año 2004, pues el 2 de julio del año 2005 habrá prescrito su deuda tributaria correspondiente al ejercicio del año 2000, en la que hay que incluir, como resulta obvio, los referidos "atrasos".

Baste aquí con reproducir los preceptos de la LGT aplicables al caso:

Artículo 69, 2:

*"La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario".*

Artículo 70, 1:

*"Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar esta últimas".*