

NÓMINAS ATRASADAS Y PRESCRIPCIÓN.

Partamos de un supuesto en el que, tras sentencia judicial, se cobran una serie de nóminas impagadas correspondientes a los años 2011 y 2012.

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 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.”

Siendo así, los atrasos percibidos en 2017 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 NºV1688-17, de 29 de junio de 2017:

“DESCRIPCION-HECHOS

La consultante expone que fue despedida de la empresa en la que prestaba sus servicios, el 27 de febrero de 2009. Disconforme con el despido, presentó la correspondiente demanda de despido. Con anterioridad a la celebración del juicio, la empresa fue declarada en concurso necesario por el Juzgado de lo Mercantil. El Juzgado de lo Social en sentencia de 3 de diciembre de 2009, que adquirió firmeza en 2011, calificó el despido como improcedente, condenando a la empresa a que, a su opción, la readmitiera o la indemnizara, con abono en cualquiera de los casos de los salarios de tramitación. A finales del mes de noviembre de 2016 la Administración Concursal de la empresa abonó el importe de los salarios de tramitación devengados.

(...)

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 por la Administración Concursal, en noviembre de 2016, el consultante deberá imputar tales rendimientos al período impositivo en que adquirió firmeza la sentencia que establecía su percepción, período 2011, 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 2016, es decir 30 de junio de 2017.

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 NºV1575-16, de 13 de abril de 2016:

“DESCRIPCION-HECHOS

Por sentencia judicial de 30 de junio de 2014, firme en 2014, se abona a los miembros del Sindicato consultante en el año 2015 determinadas cantidades en concepto de indemnización por vestuario correspondientes a los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, realizándose su cómputo desde 7 de marzo de 2009 hasta 12 de febrero de 2014.

(…)

CONTESTACION

(…)



La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a la siguiente conclusión sobre la imputación de las cantidades liquidadas en virtud de Resolución judicial:

Procederá imputar al período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza (2014) los rendimientos que abarcan hasta la fecha de la resolución judicial (art. 14.2.a) de la Ley del Impuesto). A su vez, la aplicación de esta regla de imputación determinará que en cuanto estos rendimientos comprendan un espacio temporal superior a dos años, como es el caso en relación a los rendimientos que abarcan desde el 19 de mayo de 2009 hasta el 12 de febrero de 2014, resultará aplicable la reducción que el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto establece para los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, partiendo de la consideración de que se satisfacen en un único pago.

Por otra parte, se hace preciso señalar, que en los supuestos donde 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.”

- 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.”

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 2017 se perciban cantidades correspondientes a ejercicios que pudieran entenderse prescritos en la citada fecha (2011 y 2012) en términos normales, entendemos que no habría prescrito el derecho de la Administración con respecto a los citados ejercicios.