



Universidad Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Dictamen Jurídico sobre la tributación directa aplicable a las cantidades cobradas del FOGASA tras la reclamación judicial al empresario por impago

Autora

Dña. María Ruiz Delso

Directora

Dña. LUCÍA MARÍA MOLINOS RUBIO

Facultad de Derecho

2018

ABREVIATURAS

AT	Agencia Tributaria
art.	Artículo
DGT	Dirección General de Tributos
FOGASA	Fondo de Garantía Salarial
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Dictamen que emite Sra. Ruiz Delso, Letrada del Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza, con número de colegiado XXXX.

I. OBJETO DEL DICTAMEN

El objeto del presente dictamen es dar respuesta a la consulta formulada por don Jesús Lanza Herrero, con DNI 45.814.557 J a cerca de la viabilidad de interponer una demanda contencioso-administrativa contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional que acaba de recibir tras años de controversias, sobre la tributación directa aplicable a las cantidades cobradas del Fondo de Garantía Salarial por impago del empresario.

II. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

El solicitante del presente dictamen comenzó a trabajar para la mercantil Ventanas de Aluminio, S.L. en febrero de 2006 como auxiliar administrativo, con un salario bruto al mes de 1.864,77 euros mensuales.

En Noviembre de 2010 don Jesús comenzó a cobrar sus salarios con retraso, haciéndose efectivo el pago de esta mensualidad en enero de 2011. Con posterioridad, las nóminas se le fueron abonando con el siguiente retraso:

Diciembre 2010: el 4 de Mayo de 2011.

Enero 2011: el 1 de Junio de 2011.

Febrero 2011: el 1 de Julio de 2011.

Marzo 2011: el 3 de agosto de 2011

Abril 2011: el 2 de Septiembre de 2011.

Mayo 2011: el 1 de Octubre de 2011.

Junio 2011: el 31 de Octubre de 2011.

Julio 2011: el 1 de Diciembre de 2011.

Agosto 2011: el 1 de Abril de 2012.

Septiembre 2011: el 24 de Mayo de 2012.

Octubre 2011: el 4 de Junio de 2012.

Noviembre 2011: el 5 de Julio de 2012.

Diciembre 2011: el 2 de Septiembre de 2012.

El 14 de diciembre de 2012, don Jesús fue despedido de forma objetiva con efectos del 31 de diciembre de 2012, momento en el que la empresa empleadora le adeudaba el salario de todo el ejercicio 2012, es decir, la cantidad de 22.377,24 euros.

Don Jesús interpuso la preceptiva papeleta de conciliación en aras de reclamar las cantidades que le adeudaban. El acto de conciliación fue intentado sin efecto el 14 de abril de 2013, y posteriormente interpuso demanda de reclamación de cantidad en el Juzgado de lo Social en abril del mismo año.

Dentro del periodo de presentación voluntario de la declaración de la Renta del ejercicio 2012, es decir, entre los meses de abril y junio, don Jesús presentó su autoliquidación del IRPF del mencionado ejercicio. En dicha declaración no incluyó como rendimientos de trabajo los salarios no satisfechos por Ventanas y Aluminios, S.L., es decir, la cantidad de 22.377,24 euros, así como tampoco se dedujo las retenciones que le habían practicado, que ascendían a 2.195,64 euros.

SEGUNDO.- Don Jesús recibió notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012 en agosto de 2013, en la que, entre otras cosas, le incluían como rendimientos de trabajo los salarios que no había cobrado a lo largo de 2012, es decir, la cantidad de 22.377,24 euros y le minoraban la cuota resultante a pagar en las retenciones practicadas por la mercantil Ventanas de Aluminio, S.L., es decir, en la cantidad de 2.195,64 euros.

Don Jesús mostró su disconformidad con la propuesta de liquidación provisional alegando que si bien esa cantidad de 22.377,24 euros correspondían a su sueldo bruto a lo largo del ejercicio 2012 en la empresa Ventanas de Aluminio, S.L., éste no había sido efectivamente satisfecho, motivo por el cual con base a las reglas del devengo de los rendimientos de trabajo del IRPF, no correspondía tributar por ellos en la declaración que estaba siendo objeto de revisión.

Para sustentar sus alegaciones, don Jesús adjuntó copia de la papeleta de conciliación, copia de la demanda interpuesta ante el Juzgado de lo Social y copia de la citación del Juzgado para la celebración del juicio en febrero de 2014.

Las alegaciones fueron estimadas.

TERCERO.- En febrero de 2014 se celebró el juicio por reclamación de cantidad contra Ventanas de Aluminio, S.L., al que no asistió la parte demandada y se dictó sentencia por la que se condenaba a la empresa a pagar la cantidad de 22.377,24 euros, correspondientes a los salarios del ejercicio 2012 incrementados en el interés del 10% por mora.

Ante el impago de los salarios por parte de la mercantil, don Jesús solicitó al Fondo de Garantía Salarial el abono de los mismos, realizándose efectivo el cobro en febrero de 2015, por una cantidad de 8.883,00 euros.

CUARTO.- En la declaración del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014 don Jesús incluyó la cantidad cobrada del Fondo de Garantía Salarial, como rendimientos de trabajo.

Según nos refiere don Jesús, el Servicio de Información de la Agencia Tributaria le indicó que la cantidad cobrada del Fondo de Garantía Salarial, es decir, los 8.883,00 euros, debía elevarla al íntegro al tipo de retención fijo del 15%, e incluir por tanto como rendimientos de trabajo la cantidad de 10.450,59 euros y deducirse en concepto de retenciones de rendimientos de trabajo la cantidad de 1.567,59 euros.

Don Jesús presentó dentro del periodo de plazo voluntario su declaración de la renta del ejercicio 2014, incluyendo como rendimientos de trabajo la cantidad de 10.450,59 euros y como retenciones la cantidad de 1.567,59 euros.

QUINTO.- En noviembre de 2016, don Jesús recibió requerimiento de la Agencia Tributaria por el concepto tributario Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, en relación a las cantidades cobradas del Fondo de Garantía Salarial y no declaradas en la mencionada declaración.

No estando conforme con la liquidación provisional que se le practicaba, don Jesús presentó alegaciones en plazo, de las cuales es preciso reproducir el siguiente extracto:

“En fecha 10 de febrero de 2014 se dictó sentencia, numero XX/2014, en los autos XX/2013 del Juzgado de lo Social nº 4 de Zaragoza, por la que se condenaba a la empresa Ventanas de Aluminio, S.L. a pagar la cantidad de 22.377,24 euros, más el 10% por mora, de los salarios de enero a diciembre de 2012, hecho probado segundo de la sentencia.

Ante el impago de los salarios, se solicitó al Fondo de Garantía Salarial el abono de los mismos, realizándose un pago de 8.883,00 euros el día 24 de febrero de 2015.

En el momento de confeccionar la renta correspondiente al ejercicio IRPF 2014, y conforme a los criterios indicados en INFORMACION DE LA AGENCIA TRIBUTARIA de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Albareda, el importe abonado por el Fondo de Garantía Salarial se incluyó en los rendimientos del trabajo del IRPF 2014, puesto, tal y como se indicó, era el año en el que la sentencia había resultado firme; siguiendo las mismas indicaciones el importe se “elevó” al íntegro, considerando una retención del 15%, ya que las retenciones ingresadas por la empresa en su día alcanzaban la cantidad de 2.195,64, y no superaban los 1.567,59 euros que suponían la elevación al íntegro de la cantidad ingresada por el FOGASA.

Tal y como hemos comprobado, en la autoliquidación correspondiente al IRPF 2014 se incluyen como ingresos íntegros la cantidad de 10.450,59 euros en concepto de rendimientos de trabajo, que descontados los 1.567,59 euros en concepto de retención, dan como resultado los 8.883,00 euros abonados el día 24 de febrero de 2015; en los datos fiscales del ejercicio 2014 tan sólo se reflejaban como retribuciones de los rendimientos de trabajo la cantidad de 1.716,12 euros del Servicio Público de Empleo Estatal. (...).”.

Don Jesús solicitaba que se diera por correcta la tributación de la cantidad abonada por el FOGASA.

Las alegaciones fueron estimadas.

SEXTO.- Don Jesús recibe en abril de 2017 notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional por el concepto tributario Impuesto de la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2012.

En esta nueva propuesta de liquidación del ejercicio 2012, la Agencia Tributaria incluye como rendimientos de trabajo de 2012 las cantidades cobradas del FONDO DE GARANTÍA SALARIAL, es decir, los 8.883,00 euros, sin elevar al íntegro, y sin incluir las retenciones que en su día la mercantil Ventanas de Aluminio, S.L. le practicó en las nóminas del ejercicio objeto de revisión.

La Agencia Tributaria se basa para hacer esta regularización el artículo 14.2.b) de la Ley del IRPF, que dice que “Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno...”.

Don Jesús nos refiere que el entendió que, dado que tuvo que acudir a un procedimiento judicial en el que además la empresa demandada no compadeció y en el que tuvo que practicarse prueba para demostrar que los salarios se encontraban pendientes de abonar, debía aplicarse el artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF, que menciona que “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 periodo impositivo en que aquella adquiriera firmeza”.

La propuesta de liquidación asciende a 2.720,44 euros a ingresar a la Agencia Tributaria.

En la propuesta de liquidación provisional le transcriben parte de las alegaciones que don Jesús presentó a la propuesta de liquidación del IRPF ejercicio 2015,

exactamente el fragmento que se reproduce en el antecedente de hecho número QUINTO.

A la mencionada liquidación provisional don Jesús presenta alegaciones con la pretensión de que archiven el procedimiento de comprobación limitada iniciado desde gestión tributaria, basándose principalmente en dos hechos:

- Que no procede comprobar de nuevo un ejercicio que ya ha sido revisado con el mismo objeto anteriormente.
- Que las cantidades cobradas del Fondo de Garantía Salarial están incluidas como rendimientos de trabajo en la declaración de IRPF del ejercicio 2014 por ser en este ejercicio cuando la sentencia de reclamación de cantidad adquirió firmeza.

Las alegaciones fueron desestimadas en agosto de 2017 por la Agencia Tributaria, con base en el artículo 14.2.b) de la Ley del IRPF, dado que el procedimiento judicial no determinó el derecho a cobrar los salarios impagados, ya que este extremo era un hecho probado de la sentencia, y en base al artículo 140 de la Ley General Tributaria, que posibilita una nueva revisión por el mismo objeto de un ejercicio ya revisado siempre que en un procedimiento de un ejercicio posterior se descubran circunstancias que afecten a ese ejercicio ya revisado.

SÉPTIMO.- Don Jesús presentó reclamación económica administrativa en el plazo de un mes desde la notificación de la resolución. Según la documentación que nos aporta, en la misma describió todas las circunstancias que han englobado los rendimientos de trabajo no cobrados del ejercicio 2012 y que se están reproduciendo en estos antecedentes de hecho.

Dicha reclamación se fundamentaba principalmente en que había sido necesario acudir a un procedimiento judicial para conseguir el pago de parte de los salarios impagados por parte de Ventanas de Aluminio, S.L. por el FOGASA y que para mayor ahondamiento, en dicho procedimiento judicial no se personó la parte demandada y fue necesaria la práctica de prueba. Por este motivo no ocurre como la Administración indica que el derecho a la percepción de los salarios no venía determinado por el procedimiento judicial.

Además, don Jesús alegaba en la reclamación al TEAR su derecho a aplicar en su caso las retenciones que en su día le practicó su empresa empleadora en las nóminas impagadas.

Dicha reclamación económico administrativa fue resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón y notificada a las partes en fecha 29 de Noviembre de 2018.

La resolución estimaba parcialmente las pretensiones de don Jesús. Si bien el TEAR entiende que debe aplicarse el criterio del devengo de los rendimientos de trabajo del artículo 14.2.b) de la Ley del IRPF, ya que el procedimiento judicial no determinó el derecho a cobrar los salarios atrasados por Ventanas de Aluminio, S.L., determina que a su vez que se debe incluir en la declaración del IRPF del ejercicio 2012 las cantidades cobradas del FOGASA como rendimientos de trabajo, sin elevar al íntegro, deben incluirse las cantidades retenidas de las nóminas del ejercicio 2012 en concepto de retenciones de rendimientos de trabajo.

OCTAVO.- Para la resolución del presente dictamen se debe tener en cuenta que la cantidad abonada por el FOGASA se encuentra, en el momento que don Jesús acude a nuestro despacho, tributada en dos ejercicios distintos. En el ejercicio 2012, mediante liquidación provisional de la Agencia Tributaria, que don Jesús abonó previo a interponer recurso económico administrativo; y en el ejercicio 2014, mediante autoliquidación voluntaria que don Jesús presentó en el plazo voluntario de presentación del IRPF 2014.

III. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN

Dados los antecedentes de hecho planteados, hay a priori, cuatro cuestiones a resolver a lo largo de este dictamen.

PRIMERA.-

La primera de ellas es si la Agencia Tributaria puede reabrir un ejercicio y volver a realizar una regularización sobre el mismo objeto que ya comprobó anteriormente.

La declaración de la Renta de don Jesús del ejercicio 2012 fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada en agosto de 2013, en el cual entre otras cosas, le revisaron los rendimientos de trabajo. Estimadas las alegaciones de nuestro cliente y con el devenir de los acontecimientos, a nuestro cliente le iniciaron un procedimiento de comprobación limitada de su declaración de la Renta del ejercicio 2015 en el que de nuevo el objeto de la misma eran los rendimientos de trabajo. Estimadas de nuevo sus alegaciones le inician de nuevo un procedimiento de comprobación limitada de su declaración de la Renta del ejercicio 2012, con el mismo objeto que años atrás, los rendimientos de trabajo.

Se deben analizar por tanto si concurren las circunstancias que permiten a la Administración volver a revisar una autoliquidación de un ejercicio ya comprobado y que lo fue además por el mismo concepto.

SEGUNDA.-

Es también objeto del presente dictamen resolver cuándo, es decir, a qué ejercicio, realmente procede imputar las rentas cobradas del FOGASA. Dicho de otra manera, si don Jesús debió hacer una declaración complementaria del ejercicio 2012 como dicta la Agencia Tributaria, o bien si es correcto haber declarado los ingresos cuando la sentencia del procedimiento de reclamación de cuantía adquirió firmeza.

Para dilucidar esta cuestión se analizará la interpretación de la Agencia Tributaria a lo largo de varias consultas vinculantes, de forma que nos permitirá conocer cuando el procedimiento judicial reconoce el derecho al cobro de una cuantía económica, y cuando sólo forma parte del mero proceso para conseguir cobrar unas cantidades a las que ya de por sí se tenía derecho a su percepción.

TERCERA.-

En el presente dictamen es importante determinar que ocurre con las retenciones que en su día aplicó la empresa empleadora a nuestro cliente (si bien los salarios no los cobró) y si se hizo lo correcto al elevar al íntegro la cuantía cobrada del FOGASA declarada en el ejercicio 2014.

Para ello se debe analizar si el Fondo de Garantía Salarial tiene la obligación de practicar retenciones en las cantidades que abona, y en caso afirmativo, en qué casos procede practicar retención y en qué casos no procede a pesar de imperar esta obligación.

CUARTA.-

Por último, debemos analizar la obligación o no, y los posibles beneficios que pudieran suponer para don Jesús, iniciar un procedimiento de rectificación de la declaración de la renta del ejercicio 2014, eliminando el importe cobrado del FOGASA y que se incluyó en dicha declaración, y eliminando a su vez las retenciones que se incluyeron por elevar al íntegro la mencionada cantidad.

QUINTA.-

En conclusión de todo lo anterior, se deberá dar una respuesta a don Jesús sobre si es viable o no interponer demanda contenciosa administrativa contra la resolución del TEAR, o bien si se aceptan las consecuencias de la misma.

IV.- NORMATIVA APLICABLE.

Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre).

Procedimiento de comprobación limitada: artículos 136 a 140.

Interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación: artículo 68

Reclamación económico administrativa: artículos 226 a 248.

Trámite de alegaciones: artículos 34 y 99.

Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

Reclamación económico administrativa: artículos 28 a 65.

Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007).

Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones: artículos 126 a 129.

Procedimiento de comprobación limitada: artículos 163 a 165.

Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del IRPF y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Rendimientos de trabajo: artículo 17.

Devengo de rendimientos de trabajo: artículo 14.

Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2011, de 30 de marzo).

Imputación temporal de rendimientos: artículo 7.

Retenciones e ingresos a cuenta: artículos 74 a 89.

VI. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Para la resolución de las cuestiones a las que el presente dictamen debe dar respuesta, se han empleado los siguientes fundamentos jurídicos:

1. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA Y EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

La Administración tiene la potestad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada, entre otras circunstancias, cuando se dé alguno de los hechos recogidos en el art. 163 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que son los siguientes:

a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su

contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.

c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

Una vez que la Administración advierte que se da alguna circunstancia para iniciar un procedimiento de comprobación limitada a cerca de una declaración tributaria, ésta debe hacerse dentro del plazo prescripción recogido en los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, que dictan lo siguiente:

“Artículo 66: Plazos de prescripción:

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

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

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

...”.

“Artículo 67: Cómputo de los plazos de prescripción:

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley 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”.

La Agencia Tributaria cuenta con un plazo de cuatro años para revisar una autoliquidación confeccionada por el contribuyente, plazo que comienza desde el día siguiente en que finaliza el plazo voluntario para presentar dicha liquidación.

En el caso que nos ocupa, declaración del IRPF del ejercicio 2012, el periodo voluntario de presentación de la misma, concluyó el 30 de junio de 2013, por lo que la Administración tiene de plazo hasta el 30 de junio de 2017 para abrir un procedimiento de comprobación a cerca de la misma.

Una vez confirmado que el derecho de comprobación de la Administración no había prescrito en abril de 2017 cuando don Jesús recibió la nueva propuesta de liquidación provisional a cerca de su declaración del IRPF se debe acudir al artículo 140 de la misma Ley General Tributaria. En este artículo se encuentra la única circunstancia que permite a la Administración revisar de nuevo mediante un procedimiento de comprobación limitada una liquidación sobre la que ya ha dictado una resolución.

“Artículo 140: Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada:

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

...”.

Por lo tanto lo que se debe analizar es si ambos procedimientos de comprobación limitada de la declaración del IRPF del ejercicio 2012 versaron sobre el mismo objeto, y si en uno de los procedimientos posteriores abiertos a don Jesús la Administración ha podido tener conocimiento de hechos nuevos que afecten a dicha declaración.

El primer procedimiento de comprobación limitada de la declaración de la renta del ejercicio 2012 que le iniciaron a don Jesús, versó, entre otras cosas, en revisar los rendimientos de trabajo de éste. De manera exclusiva es lo mismo que la

Administración trata de comprobar en el nuevo procedimiento de comprobación limitada del mismo ejercicio 2012 iniciado en abril de 2017.

Sin embargo, tras el estudio del expediente, y tal y como se recoge en el antecedente de hecho QUINTO, se observa que en las alegaciones que presentó a la propuesta de liquidación provisional de la declaración del IRPF del ejercicio 2015, entre otras, manifestó lo siguiente:

“En el año 2015 no recibí cantidad alguna en concepto de rendimientos de trabajo de la empresa Ventanas de Aluminio, S.L. (...) El 17 de Noviembre de 2014 se dictó sentencia, en la que se condenaba a la empresa a pagar 22.377,24 euros, más el 10% de mora, de los salarios de enero a diciembre de 2012. (...) Ante el impago de los salarios reconocidos por sentencia, se solicitó del FOGASA el abono de los mismos, realizándose un pago de 8.883,00 euros el 24 de enero de 2015”.

Es por tanto, en el curso del procedimiento de comprobación limitada de la declaración del IRPF del ejercicio 2015, cuando la administración tiene conocimiento de nuevos hechos o circunstancias relativos al ejercicio 2012, motivo por el cual y de acuerdo al artículo 140 de la Ley General Tributaria, le da derecho a volver a iniciar un procedimiento de comprobación limitada en relación con el mismo concepto y ejercicio.

2. CRITERIO DE IMPUTACION TEMPORAL DE LAS CANTIDADES COBRADAS DEL FONDO DE GARANTÍA SALARIAL.

Se debe analizar primero la naturaleza de las cantidades abonadas por el FOGASA a don Jesús.

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF 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 tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

De acuerdo con el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores, el Fondo de Garantía Salarial es un organismo público que garantiza a los trabajadores la percepción de los 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.

Resulta por tanto necesario que cuando un contribuyente recibe una prestación por parte del FOGASA diferencie el origen de la misma, es decir, si se trata de salarios o de una indemnización por despido, para poderle aplicar la tributación adecuada.

De esta forma, las cantidades pagadas a don Jesús por parte del FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario, tienen la naturaleza de rendimientos de trabajo, y habrá que aplicar las reglas especiales de imputación temporal que establece la Ley Reguladora del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Con carácter general, el artículo 14 de la mencionada Ley establece que:

“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.

(...).

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 adquiriera 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.”

Por lo tanto se deben diferenciar dos casos:

- Los pagos del FOGASA que corresponden a periodos anteriores sobre los que no existe litigio en su percepción. En estos casos, en el año en que se perciben dichas retribuciones, se imputaran 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 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 declararan como rendimientos del trabajo del ejercicio en el que la resolución judicial es firme. Por lo que en este caso habría que incluir el total del importe percibido del FOGASA en concepto de salarios en la declaración del IRPF del ejercicio en el que la resolución judicial adquiera firmeza, como rendimientos de trabajo.

En ninguno de los casos se aplicará al contribuyente sanción, intereses de demora o recargo alguno por extemporaneidad.

En supuestos en los que no ha existido litigio en la percepción de las retribuciones, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos a través de Consultas Vinculantes, como la de fecha 2 de junio de 2011, número de consulta V1408-11, que describe el supuesto de una empresa para la que trabajaba el consultante que fue declarada en concurso de acreedores por auto judicial del 30 de marzo de 2010, y que había cobrado del FOGASA con fecha 22 de marzo de 2013 la cantidad correspondiente a dos pagas extraordinarias del año 2009, dos nóminas de 2009 y la nómina de febrero de 2010.

En este caso la Dirección General de Tributos aplica el criterio descrito anteriormente:

“El consultante deberá imputar al periodo impositivo 2009 la parte de los rendimientos del trabajo percibidos por el FOGASA que se correspondan con los rendimientos que fueron exigibles en dicho año, practicando autoliquidación complementaria del periodo 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 periodo impositivo 2010 la parte de las cantidades cobradas correspondientes a la nómina de febrero de 2010, incluyéndola en la autoliquidación del IRPF que por dicho periodo impositivo deba presentar en el año 2011”.

Por citar otra Consulta Vinculante más reciente, la V0851-15 de fecha 26 de marzo de 2015, se trata de un supuesto en el que la mercantil empleadora se encuentra en concurso voluntario de acreedores por auto judicial. Los trabajadores han solicitado al FOGASA el abono de los salarios pendientes y reconocidos dentro del concurso que corresponden al ejercicio 2013. Se plantea cuando deben declarar los trabajadores el importe que perciban del FOGASA, si mediante declaración complementaria del ejercicio 2013 o como renta del ejercicio en que la perciban.

La Dirección General de Tributos responde: “el trabajador, a partir del momento en que perciba el pago del FONDO DE GARANTÍA SALARIAL deberá declarar los rendimientos percibidos, empuntándolos al correspondiente periodo de su exigibilidad, es decir, 2013, 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”.

La doctrina de la Dirección General de Tributos es por tanto clara, siguiendo siempre la misma línea argumental, en el caso de que no exista un litigio a cerca del derecho a la percepción de las cantidades adeudadas por el empleador, en el momento en que estas se cobran del FOGASA se debe hacer una declaración complementaria del IRPF del ejercicio en el que estas cantidades debieron ser cobradas, incluyendo la cantidad percibida como mayor rendimiento de trabajo.

Por otro lado, en los casos en los que ha existido un litigio sobre el derecho a percibir determinadas retribuciones, la respuesta de la Dirección General de Tributos, no ha seguido la misma línea argumentativa que en los casos señalados.

En la consulta de 26 de marzo de 2014, número V0827-14, el consultante fue despedido de la empresa para la que trabajaba en octubre de 2010, 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 de despido (octubre de 2010) hasta la fecha de la sentencia.

Tanto las nóminas pendientes de pago anteriores a su despido como los salarios de tramitación han sido abonados en 2013 por el FOGASA, al haber sido declarada la empresa en concurso de acreedores. A la cuestión de en qué ejercicio deben imputarse las cantidades cobradas del FOGASA, la Dirección General de Tributos contesta:

“Por lo tanto, las cantidades percibidas del Fondo de Garantía Salarial en concepto de salarios impagados correspondientes a meses anteriores a la fecha en que se produjo su despido, procederá imputarlos al periodo impositivo de su exigibilidad, esto es 2010. Por otro lado, los salarios de tramitación deberán imputarse al periodo impositivo en el que haya adquirido firmeza la sentencia en que los mismos se reconocen y que según los datos aportados será 2010. 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 la misma línea argumentativa, la Consulta Vinculante V0388-17, de 14 de febrero de 2017, aboga la cuestión planteada a cerca de que a un trabajador se le reconocen por sentencia judicial notificada en 2016 y firme en el mismo año, determinadas cantidades en concepto de diferencias salariales que corresponden al periodo comprendido entre el 1 de diciembre de 2009 y el 31 de marzo de 2011.

Según el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del IRPF, las diferencias salariales tienen la calificación de rendimientos de trabajo y por tanto debe acudir al artículo 14 de la misma Ley para atender a su imputación temporal, es decir, la regla general y las dos reglas especiales que ya hemos descrito a lo largo de este dictamen.

En el presente caso, la Dirección General de Tributos determina “por sentencia judicial firme en 2016 se le reconocen y abonan, al consultante unas diferencias salariales de ejercicios anteriores, por lo que procederá imputar a dicho periodo impositivo 2016 los mencionados rendimientos.”.

La Consulta Vinculante más reciente encontrada, la número V1902-18, del 27 de junio de 2018 trata el caso de una trabajadora a la que se le reconoce mediante sentencia judicial de marzo de 2018 el derecho a percibir un complemento de personal transitorio con efectos desde el mes de junio de 2016, y se condena a la Administración a abonar la cantidad correspondiente más el 10 por ciento como intereses de demora. Dicha sentencia fue recurrida por la Administración y estimada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha en sentencia de 24 de Noviembre de 2016. Finalmente, la Administración presentó recurso de casación y desistió del mismo, dictándose auto de desistimiento el 14 de septiembre de 2017, y abonándose a la consultante las cantidades correspondientes más los intereses de demora en la nomina de septiembre de 2017.

No se discute el tratamiento de dichas cantidades cobradas por la consultante como rendimientos de trabajo, pero si tiene la duda de a qué ejercicio deben imputarse las mismas.

La Dirección General de Tributos acuerda en este caso: “La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a concluir que la imputación de la totalidad de los rendimientos del trabajo reconocidos por sentencia judicial procede en el año en el que ésta haya adquirido firmeza. En este sentido, habida cuenta de que el desistimiento de los recursos comporta la firmeza de la resolución impugnada, el periodo impositivo en que la sentencia adquiriera firmeza será 2017. Por tanto, será en la declaración por este impuesto del ejercicio 2017 en la que se incluyan dichos rendimientos percibidos en la nómina de septiembre de 2017.”.

En definitiva, se observa que la Dirección General de Tributos sigue la misma línea interpretativa desde hace años, diferenciando la imputación temporal en función de si el pago del FOGASA corresponde a cantidades reconocidas por reclamación judicial o a cantidades adeudadas por el empleador cuyo derecho a la percepción existe sin necesidad de interponer una reclamación judicial.

3. IMPUTACIÓN DE RETENCIONES EN LOS PAGOS DEL FONDO DE GARANTÍA SALARIAL.

En lo referente a la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del IRPF, ésta se encuentra regulada en el artículo 99 de la Ley de dicho impuesto:

“Artículo 99: Obligación de practicar pagos a cuenta:

1. En el IRPF, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. (...).

3. (...)

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. (...).

7. (...).

8. (...).

9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

10. Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

11. (...).”.

Reglamentariamente se desarrolla este artículo en el Reglamento del IRPF, artículos 74 y siguientes, de los cuales se reproduce la parte que nos afecta para resolver la cuestión planteada:

Artículo 74: Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF.

“1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e

ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

(...).”.

Artículo 75: Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

(...).”.

Artículo 76: Obligados a retener o ingresar a cuenta.

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

(...).”.

Artículo 77: Importe de la retención o ingreso a cuenta.

“1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 97 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, de este Reglamento.

(...).”.

Artículo 78: Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

“1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

(...”).

Artículo 79: Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.

“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.”

Artículo 80: Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1. ° Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

(...)

5. ° El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º ó 4 ° de este apartado.

(...”).

Artículo 81: Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

“1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes que dan derecho al mínimo por descendientes		
	0	1	2 ó más
Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	—	15.168	16.730
Contribuyente cuyo cónyuge no obtiene rentas superiores a 1.500,00 euros anuales, excluidas las exentas	14.641	15.845	17.492
Otras situaciones	12.643	13.455	14.251

(...)"

Conforme a esta normativa, el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones del IRPF en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención se encuentran los rendimientos de trabajo, naturaleza de las cantidades abonadas por el FOGASA a don Jesús.

De acuerdo al artículo 33 del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, el FOGASA, previa instrucción del expediente para la comprobación de su procedencia, abonará los trabajadores el importe de los salarios pendientes de pago a causa de insolvencia o concurso del empresario.

En consecuencia, si el importe satisfecho por el FOGASA lo ha sido como consecuencia de una previa resolución adoptada por el mismo ese mismo año, desde el punto de vista del obligado a retener, es decir, el FOGASA, la prestación que ha satisfecho no constituye un atraso, por lo que el tipo de retención debe determinarse de acuerdo con el procedimiento general regulado en los artículos 82 y siguientes del Reglamento del IRPF, sin que resulte aplicable el tipo fijo establecido para los atrasos.

De la misma forma, debe tenerse en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81 del mencionado Reglamento. De

acuerdo a esto es perfectamente posible que el FOGASA abone una determinada cuantía, y ésta no haya sufrido ningún tipo de retención.

4. RECTIFICACIÓN DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN A INSTANCIAS DEL CONTRIBUYENTE

El régimen jurídico de este procedimiento tributario está contenido en el apartado 3 del Art. 120 de la LGT y en la Sección Segunda del Capítulo II del Título IV del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en concreto en los Artículos 126 a 129.

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento que se inicia instancia del contribuyente, sin que pueda iniciarse de oficio por la propia Administración.

Hay que tener en cuenta que con dicho procedimiento el contribuyente solicita de la Administración la rectificación de una autoliquidación por él presentada, y en la medida que dio lugar a un ingreso indebido, la correspondiente devolución.

El actual sistema tributario se basa en el régimen de autoliquidaciones tributarias en las que el contribuyente efectúa la determinación de la deuda tributaria y la liquida. Es por ello que el contribuyente puede incurrir en errores al efectuar sus autoliquidaciones tributarias.

El artículo 120.3 de la LGT regula la posibilidad que tiene el obligado tributario de solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones, sólo en el caso de que el error cometido perjudique sus propios intereses, es decir, que la cantidad ingresada debería haber sido inferior, o que la solicitud de devolución o la compensación solicitada debería haber sido superior a la que realmente autoliquidada.

“Artículo 120 Autoliquidaciones:

1. (...).

2. (...).

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.”.

Así, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones permitirá al contribuyente solicitar de la Administración la rectificación de la autoliquidación así presentada (con errores por parte del contribuyente) y, en su caso, solicitar la devolución de ingreso efectuado erróneamente por el contribuyente.

Por último, es necesario tener en cuenta que para poder presentar una solicitud de rectificación de autoliquidación es necesario que no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho del contribuyente a solicitar la devolución correspondiente (4 años desde que se efectuó el ingreso indebido), conforme al artículo 126.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Para el resto de especialidades de este procedimiento es necesario acudir a los artículos 126 a 129 del Reglamento anteriormente señalado, artículos que no se reproducen en el presente dictamen por no ser el objeto directo del mismo.

VII. CONCLUSIONES

Con base en los fundamentos jurídicos que anteceden y con el fin de resolver las cuestiones que se han planteado en el presente dictamen, se llegan a las siguientes conclusiones.

PRIMERA.-

En relación a la primera cuestión planteada, es decir, si la Administración puede volver a comprobar los rendimientos de trabajo del ejercicio 2012 de un contribuyente a pesar de que años atrás a este mismo contribuyente le habían iniciado un procedimiento de comprobación limitada de ese mismo ejercicio y con el mismo objeto sobre la que había recaído resolución firme, se llega a la conclusión en base al fundamento jurídico primero de este dictamen de que sí existe esa posibilidad.

En el caso que nos ocupa, en el procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2015, la Administración tuvo conocimiento de nuevas circunstancias que afectaban a ejercicios no prescritos, como fue el cobro de unas cantidades del Fondo de Garantía Salarial. Estas cantidades correspondían a salarios devengados en el ejercicio 2012 y podía darse el caso según las reglas especiales de devengo de los rendimientos de trabajo que estas debieran ser incluidas en la declaración del IRPF del ejercicio 2012 (a pesar de que don Jesús había tributado por ellas en 2014).

Por este motivo, y a pesar de que ya había recaído resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2012, y no procedió en aquel entonces regularizar la situación, se dan las circunstancias comprendidas en el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, posibilitando que la Agencia Tributaria vuelva a revisar un ejercicio ya revisado por el mismo concepto.

No procede por tanto alegar que la Administración no tiene potestad para revisar un ejercicio ya revisado anteriormente por el mismo concepto, porque dadas las circunstancias, se da el supuesto recogido en la legislación para que pueda proceder y llevar a cabo un nuevo procedimiento de comprobación limitada.

SEGUNDA.-

La cuestión principal y a raíz de la cual surgen el resto consiste en dilucidar a qué ejercicio corresponde imputar las cantidades cobradas del Fondo de Garantía Salarial como rendimientos de trabajo, si en la declaración de la renta del ejercicio 2012 o en la del ejercicio 2014.

Don Jesús no cobró ninguna de las nóminas del ejercicio 2012, sin embargo cuando fue a elaborar su declaración del IRPF, aparecían en los datos fiscales como rendimientos de trabajo la suma de todas las mensualidades no cobradas. A priori esto significa que la empresa ha informado del pago de estas cantidades a la Agencia Tributaria mediante el pertinente modelo 190: “Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual.”, y si ha informado de ello en el modelo 190 es porque ha retenido, lo correspondiente o no, ciertas cantidades de la nómina a nuestro cliente.

De hecho, en la información fiscal del ejercicio 2012, a don Jesús no sólo le aparecían las cantidades devengadas y no cobradas, sino también las retenciones y los gastos deducibles.

Si luego la empresa había ingresado esas retenciones o no a través de los pertinentes modelos 111 trimestrales, eso no tenemos forma de saberlo. Lo que está claro es que el pago de esas retenciones se había devengado, siendo imposible para don Jesús, y por ende para nosotros, saber si finalmente esas retenciones Hacienda las había cobrado o se encontraban en procedimiento de apremio. Lo que si se debe de tener en cuenta que la resolución del TEAR considera dichas retenciones como ingresadas, si bien además don Jesús pidió en el recurso al Tribunal económico administrativo que la Agencia Tributaria probara si esas retenciones habían sido efectivamente abonadas o no por la empresa empleadora.

De acuerdo al fundamento jurídico segundo del presente dictamen, es decir, si aplicamos la regla general del devengo de los rendimientos de trabajo, parece que en un principio, don Jesús debía incluir las cantidades no cobradas en su declaración del IRPF

del ejercicio 2012. Sin embargo, dado que efectivamente esas nóminas no habían sido cobradas, es necesario acudir a las reglas especiales del devengo.

Podría ser de aplicación la primera de ellas porque don Jesús reclamó judicialmente a su empleador el pago de las cantidades debidas, hecho que supondría que esas cantidades se deban tributar cuando exista sentencia firme; y la segunda porque don Jesús no había cobrado esas cantidades que realmente eran exigibles por un motivo que no le era imputable a él, por lo tanto, esas cantidades en un principio tampoco tenían que ser incluidas en la declaración de la renta del ejercicio 2012, sólo cuando fueran cobradas se debería hacer una declaración complementaria del mencionado ejercicio sin ningún tipo de intereses, sanción o recargo.

Sin saber aún en que caso de los dos descritos anteriormente nos encontramos, es pertinente señalar que don Jesús al confeccionar su declaración de IPRF del ejercicio 2012 actuó conforme a derecho no incluyendo las cantidades correspondientes a los rendimientos de trabajo devengados y no cobrados. Corroborando este hecho, está la circunstancia de que la Agencia Tributaria revisó en su día los rendimientos del trabajo no declarados en dicha declaración finalizando dicha revisión sin que procediera ninguna regularización.

La cuestión ahora es determinar que regla especial del devengo de los rendimientos de trabajo no cobrados es aplicable a nuestro supuesto de hecho, lo cual determinará en qué ejercicio debieron haber sido tributadas. Para ello es preciso determinar si ha existido o no litigio en cuanto a la percepción de los salarios no cobrados.

Es evidente que ha existido reclamación judicial de la que existe sentencia con fecha 10 de febrero de 2014 del Juzgado de lo Social nº 4 de Zaragoza. De dicha sentencia es necesario transcribir lo siguiente:

“HECHOS PROBADOS

PRIMERO: Don Jesús prestó servicio para la mercantil VENTANAS DE ALUMINIO, S.L. como auxiliar administrativo con antigüedad de 1 de Febrero de 2006, con salario de 1.864,77 euros mensuales.

SEGUNDO: La empresa demandada adeuda al actor los salarios de los meses de enero a diciembre de 2012. La empresa procedió a despedir al actor por causas objetivas mediante carta de 14 de Diciembre de 2012 con efectos del 31 de Diciembre de 2012.

TERCERO: Los impagos de la empresa comenzaron en Noviembre de 2010, abonándose ese salario en Enero de 2011. Con posterioridad las nóminas se iban pagando con el retraso siguiente:

Diciembre 2010: el 4 de Mayo de 2011.

Enero 2011: el 1 de Junio de 2011.

Febrero 2011: el 1 de Julio de 2011.

Marzo 2011: el 3 de agosto de 2011.

Abril 2011: el 2 de Septiembre de 2011.

Mayo 2011: el 1 de Octubre de 2011.

Junio 2011: el 31 de Octubre de 2011.

Julio 2011: el 1 de Diciembre de 2011.

Agosto 2011: el 1 de Abril de 2012.

Septiembre 2011: el 24 de Mayo de 2012.

Octubre 2011: el 4 de Junio de 2012.

Noviembre 2011: el 5 de Julio de 2012.

Diciembre 2011: el 2 de Septiembre de 2012.

CUARTO: El acto de conciliación fue intentado sin efecto el pasado 14 de Abril de 2013.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

ÚNICO: Los hechos declarados probados resultan de la prueba documental aportada por la parte al acto del juicio, consistente en certificado de empresa, nóminas, carta de despido, así como extracto bancario completo donde se aprecia la sucesión de pagos efectuados por la empresa en concepto de nómina, valoradas conforme al artículo 97.2 de la LPL y por la propia incomparecencia de la empresa demandada al acto del juicio que no ha acreditado el cumplimiento de la obligación de pago del salario que le incumbe al amparo del artículo 4.2.f) del Estatuto de los Trabajadores, por lo que la demanda ha de ser estimada en la cuantía expuesta y reclamada de 22.377,24 euros.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación:

FALLO

Que debo estimar la demanda interpuesta por don Jesús contra VENTANAS DE ALUMINIO, S.L. y en su virtud condeno a la empresa demandada a abonar al actor la suma de 22.377,24 euros más el interés del 10% por mora.”.

De la sentencia transcrita se deduce que no es un litigio sobre si el recurrente tenía derecho o no a la percepción de los salarios atrasados, que lo tenía según los hechos probados que se mencionan, sino que el litigio consiste en exigir pagos a la empresa. Esto supone que a pesar de existir reclamación judicial a cerca de la percepción de dichas cantidades, deba aplicarse la regla especial del devengo de los rendimientos del trabajo recibidos con posterioridad a cuando fueron exigibles, y por ello deba incluirse la cantidad percibida del FOGASA en la declaración del IRPF del ejercicio 2012, mediante una declaración complementaria.

Es necesario por tanto recalcar que cuando el trabajador reclama cantidades ciertas, cuyo derecho a la percepción no se discute en sede judicial, a pesar de haber reclamación judicial, valga la redundancia, no aplica la regla especial del artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF. Eso es así porque el derecho a cobrar esos salarios impagados existe de forma previa a haber interpuesto la demanda, otra cosa es que se deba acudir de forma obligatoria al juzgado para conseguir el cobro, e incluso como en el caso que nos ocupa se deba practicar prueba para demostrar el impago, pero el derecho a su percepción es previo.

Sin embargo, cuando un trabajador reclama una cantidad sobre la que a priori no parte de que tiene el derecho a cobrarlo (una indemnización, atrasos de convenio no repercutidos al trabajador, horas extras no pagadas, diferencias salariales...), en el caso de que la sentencia estime sus pretensiones y sea la misma la que ponga de manifiesto el derecho del trabajador a cobrar esas cantidades, sí se aplicaría la regla especial del devengo de los rendimientos de trabajo comprendida en el artículo 14.2.a) del la Ley del IRPF. Estos casos son por tanto aquellos en los que se acude primero al Juzgado para conseguir una sentencia estimatoria a cerca del derecho a la percepción de esas cantidades, porque de forma previa este derecho al trabajador se lo habían negado. Con la sentencia declarativa del derecho a la percepción es cuando nace la obligación de tributar por las cuantías sobre las que ha nacido el derecho de recobro.

Por lo descrito anteriormente, don Jesús tributó en un periodo incorrecto las cantidades percibidas por el FOGASA. Las incluyó en su declaración de la renta del ejercicio 2014, año en el que la sentencia de reclamación de cantidad a la empresa fue firme, cuando deberían haber sido incluidas en el ejercicio 2012 mediante una declaración complementaria, sin intereses ni recargo ni sanción.

TERCERA.-

La oficina gestora negó el derecho a deducir cantidad alguna en concepto de retenciones porque de acuerdo al artículo 81.1 del Reglamento del IRPF no queda acreditada la obligación de retener por parte del FOGASA, al tratarse de una cantidad abonada inferior al mínimo según las circunstancias personales de don Jesús a partir del cual estaría obligado a retener.

Cierto es que el FOGASA es un ente obligado a practicar retención según se ha visto en el fundamento jurídico tercero, siempre y cuando las rentas satisfechas tengan la naturaleza de rentas sujetas a retención, y siempre y cuando supere la cantidad mínima que de acuerdo a las circunstancias del contribuyente sobre la que no se está obligado a retener.

Ocurre en este caso que la cantidad percibida por don Jesús, dadas sus circunstancias personales, era inferior a la cantidad a partir de la cual el obligado a retener debe efectivamente hacerlo. Resulta por lo tanto erróneo elevar al íntegro la

cantidad percibida del FOGASA aplicando el tipo del 15%, dado que de forma efectiva el mencionado ente no aplicó retención alguna sobre el pago realizado a don Jesús.

Por otro lado, debe analizarse que ocurre con las retenciones en su día ingresadas por la empresa a lo largo del ejercicio 2012. Resulta probado que en la primera propuesta de liquidación provisional que la Agencia Tributaria le hizo a don Jesús, en agosto de 2013, le incluyó los rendimientos de trabajo no cobrados y las retenciones practicadas sobre dichos rendimientos. Se desconoce si dichas retenciones fueron ingresadas en Hacienda en periodo voluntario o en vía ejecutiva, pero del simple hecho de que en una propuesta de liquidación provisional la Agencia Tributaria permitiera su deducción, se deduce la existencia de dichas retenciones. Este hecho también lo da por probado la resolución del TEAR ante las constantes alegaciones por parte de don Jesús y las pruebas solicitadas.

Es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo a cerca del enriquecimiento injusto de la Administración (sentencias de 13 de Noviembre de 1999, 27 de Febrero de 2007, 5 de Marzo de 2010 y 16 de Julio de 2010). En dichas sentencias se analiza el posible enriquecimiento injusto de la Administración que ocurriría si el titular de la deuda tributaria sobre la que la retención es un ingreso a cuenta ya hubiera pagado dicha deuda tributaria mediante presentación de autoliquidación consignando la totalidad de las rentas sujetas a retención pero descontando sólo las retenciones efectivamente practicadas, y además se exige al obligado a retener el pago del importe de las retenciones que dejó de ingresar en el ejercicio en que su obligación de devengo.

Resulta por tanto obligación de la Administración exigir el pago de las retenciones al obligado al pago de las mismas, permitiendo a su vez al contribuyente deducirse las mismas en su declaración del IRPF.

Esto supone que don Jesús no sólo debería haber incluido en su declaración de IRPF del ejercicio 2012 mediante declaración complementaria las cantidades cobradas del FOGASA, sino que además tiene el derecho a la deducción de las retenciones que en su día la empresa le practicó, extremo sobre el que además el TEAR le da la razón en su resolución como ya hemos manifestado anteriormente.

Don Jesús fue, por tanto, erróneamente informado por el servicio de información de la Agencia Tributaria, y en ningún caso como se ha visto, debió haber elevado al íntegro la cantidad que percibió del FOGASA.

De acuerdo a las conclusiones descritas hasta el momento, no se estima conveniente continuar con el procedimiento judicial interponiendo demanda contencioso administrativa frente a la Resolución del TEAR, ya que la viabilidad jurídica de dicha demanda es prácticamente nula, y económicamente a don Jesús no le compensa.

Se debe tener en cuenta que en la liquidación practicada por Hacienda en agosto de 2017, ésta no había tenido en cuenta las retenciones que ascendían a 2.195,64. La mencionada liquidación provisional ascendió a 2.986,94 euros, de los que 266,50 euros correspondían a intereses de demora.

Tras la Resolución del TEAR y cuando esta adquiera firmeza, procederá por tanto que Hacienda realice una nueva liquidación del ejercicio 2012. Excluyendo los intereses de demora, no es procedente por tanto la regularización practicada por importe de 2.720,44 euros, sino que al incluir las retenciones por importe de 2.195,64 euros, la regularización que procede del ejercicio 2012 asciende a 524,80 euros, cantidad sobre la cual Hacienda debe calcular los intereses de demora.

Para la interposición de la reclamación económico administrativa don Jesús no pidió la suspensión de la deuda tributaria, sino que abonó la cantidad de 2.986,94 euros, procediendo por tanto que Hacienda tras el cálculo de la nueva liquidación abone la diferencia con los intereses de demora pertinentes.

CUARTA.-

Puesto que se ha concluido que la cantidad abonada por el FOGASA debió ser incluida en la declaración de la renta del ejercicio 2012, y en aras de evitar una doble imposición, es conveniente proceder a iniciar un procedimiento de rectificación de la declaración de la renta del ejercicio 2014.

En su día, don Jesús incluyó la cantidad de 10.450,59 euros (que correspondía a la cantidad de 8.883,00 abonada por el FOGASA elevada al íntegro aplicando el tipo

del 15%) y la cantidad de 12.327,89 (que correspondía a lo cobrado como prestación de desempleo) como rendimientos de trabajo, entre otras cosas, en su declaración de IRPF del ejercicio 2014. Como retenciones se dedujo la cantidad de 1.567,59 por la parte abonada del FOGASA y la cantidad de 2.635,45 por las cantidades cobradas por el desempleo. El resultado de esta autoliquidación fue a devolver la cantidad de 1.627,93 euros.

Ahora se debe proceder a instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo al procedimiento descrito en el fundamento de derecho cuarto, eliminando la cantidad de 10.450,59 euros de los rendimientos de trabajo y la cantidad de 1.567,59 euros de retenciones de rendimientos de trabajo. De esta forma la declaración de la renta del ejercicio 2014 de don Jesús resulta a devolver la cantidad de 2.635,45 euros. Como en su día la Administración estimó la devolución de los 1.627,93 euros se debe proceder a solicitar la devolución de la diferencia, es decir, la cantidad de 1.264,49 euros, que le serán abonados a don Jesús junto con los pertinentes intereses de demora.

Esta es la opinión que emito como dictamen y que someto a cualquier otra mejor fundada en Derecho, firmándola en Zaragoza, a 14 de diciembre de 2018.

Fdo. María Ruiz Delso

Abogada del Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza con número de colegiación XXX.