

REGLAS DE IMPUTACION DE LAS REMUNERACIONES DEL TRABAJO PAGADAS LUEGO DE LA MUERTE DEL TRABAJADOR

Dirección General de Tributos

Consulta No. V1516-16 de fecha 09/02/2016

En el caso de fallecimiento del trabajador contribuyente, todas las rentas del trabajo, no abonadas al trabajador en vida y pagadas a los herederos, deberán integrarse en la base imponible de la declaración de rentas del de cujus en el último período impositivo correspondiente al fallecimiento del causante, por lo que al percibirse los rendimientos en un período posterior al de su imputación, procederá practicar la autoliquidación complementaria que determina el artículo 14.2,b) de la LIRPF, realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto.

“El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), define los rendimientos íntegros del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Partiendo de esta definición, procede calificar como rendimientos del trabajo la parte de la paga extraordinaria y adicional no abonada en el mes de diciembre de 2012 y que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto-ley 10/2015, de 11 de septiembre, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas en materia de empleo público y de estímulo a la economía (BOE del día 12), las distintas Administraciones públicas, así como sus entes dependientes y vinculados, satisfagan a su personal.

En el presente caso, al haber fallecido el trabajador que generó el derecho a su percepción, estos rendimientos se abonarán a sus herederos, situación que no altera la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tiene el trabajador fallecido ni la calificación de los rendimientos como del trabajo.

Al corresponderse la parte de la paga extraordinaria y adicional no abonada en el mes de diciembre de 2012 con una cantidad equivalente a la no percibida en su día, en cuanto responde a una expresa regulación normativa estableciendo tal abono, para determinar su imputación temporal hay que acudir en primer lugar a la regla general aplicable a los rendimientos del trabajo, la recogida en el artículo 14.1,a) de la Ley del Impuesto, donde se establece que “se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su preceptor”.

Ahora bien, junto con esta regla general la Ley del Impuesto recoge en su artículo 14.2 unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en su párrafo b) y a la que también procede unir la establecida en el apartado 4 del mismo artículo, y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

- “Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

- “En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse”.

La consideración de la parte de la paga extraordinaria y adicional no abonada en el mes de diciembre de 2012 como rendimientos del trabajo devengados por el causante y la realización de una interpretación integradora de los preceptos transcritos nos llevan a desechar por imposible (caso de contribuyentes fallecidos antes de 2015) la primera de las reglas reproducidas (imputación al período impositivo de exigibilidad). Por lo que cohonestando las otras dos reglas cabe concluir que procede imputar al período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante los rendimientos objeto de consulta.

A su vez, al percibirse los rendimientos en un período posterior al de su imputación, procederá practicar la autoliquidación complementaria que determina el transcrito artículo 14.2,b), realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto”.

La consulta original puede revisarse a través del siguiente link:

https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0516-16