

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ051615

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 18 de julio de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5508/2010

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Rendimientos con período de generación superior a 2 años. La recurrente sostiene que sí existió periodo de generación cuando se estableció la pensión compensatoria, y que en el caso enjuiciado, en atención a la duración del matrimonio, sí hubo un periodo de generación superior a los dos años exigidos por el art. 17.2 a) Ley 40/1998 (Ley IRPF). Sin embargo, como el supuesto de pensión compensatoria tiene como finalidad paliar el desequilibrio económico que uno de los cónyuges sufre con ocasión del cese o ruptura de la relación conyugal, no es irrazonable interpretar, como hizo la Sala de instancia, que la pensión compensatoria se proyecta al futuro o, dicho de otro modo, a partir del cese o la ruptura del matrimonio. Por otro lado, no se puede confundir, como hace la recurrente, el inexistente periodo de generación de la pensión compensatoria, con los criterios a los que el legislador haya podido acudir para establecer su cuantificación -de todos los elementos que se pueden tener en cuenta para fijar el importe de la pensión compensatoria a los que se refiere el art. 97 CC, los únicos que tienen directa relación con la duración del matrimonio son la dedicación pasada a la familia y la duración del matrimonio y de la convivencia conyugal; el resto atienden a circunstancias personales, económicas o familiares que poco tienen que ver con la duración del matrimonio-. **Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.** Aunque el art. 10.1 RD 214/1999 (Rgto. IRPF) además de fijar qué rendimientos tienen la condición de irregulares por notoriedad exija que deban ser imputados a un único periodo impositivo, ello no supone exceso reglamentario alguno: en primer lugar, la llamada que el art. 17.2 a) de la Ley hace al reglamento no establece condición o límite alguno en cuanto a su imputación o periodo de generación, sino que deja libertad al reglamento en la configuración y determinación de cuáles son los rendimientos, que vía colaboración reglamentaria, van a beneficiarse de la reducción por irregularidad -si se habilita para establecer el qué, mayor margen habrá para fijar el cuándo-; en segundo lugar, la exigencia de la imputación a un único periodo impositivo es consustancial a la reducción por irregularidad, cuya justificación radica en paliar la progresividad que la periodificación del Impuesto tiene sobre determinados rendimientos; en tercer lugar, el hecho de que un rendimiento bien pueda ser imputado a varios periodos impositivos y resulte exigible en diversos periodos impositivos, o bien pueda ser objeto de fragmentación en el tiempo, puede resultar incompatible con la reducción por irregularidad.

PRECEPTOS:

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 16.2.f) y 17.2.
RD 214/1999 (Rgto. IRPF), art. 10.
RD Leg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 16 y 17.
RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), art. 10.
Código Civil, art. 97.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
Don RAMON TRILLO TORRES

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Julio de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 5508/2010, interpuesto por Doña Angelina , representada por el Procurador D. Pablo Hornero Muguero, y dirigida por el Letrado D. Pedro González Senovilla, contra la sentencia de 14 de Julio de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional , en el recurso de este orden jurisdiccional núm. 305/2009, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003 a 2005.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por Doña Angelina contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en lo sucesivo) de 23 de Julio de 2009, que confirma las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración de Montalbán de la Agencia Española de la Administración Tributaria, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003, 2004 y 2005, por importes respectivos de 355.243,19 euros, 1.083.541,55 euros y 1.443.316,49 euros, al no considerar la Oficina Gestora aplicable la reducción del 40% a la pensión compensatoria de 13.830.000 Euros satisfecha en tres pagos de conformidad con los términos del convenio regulador suscrito el 24 de Octubre de 2003 entre la recurrente y su cónyuge, y ratificado por el Juzgado de Primera Instancia nº 22 de los de Madrid al dictar sentencia de divorcio, por la falta de concurrencia de los requisitos establecidos.

El TEAC había rechazado la alegación de la recurrente de que la pensión compensatoria tenía un periodo de generación que atiende a la duración del matrimonio y la convivencia conyugal, al producirse el nacimiento del derecho a percibirla en el momento de la separación o divorcio, por tener como finalidad evitar el desequilibrio económico que la nulidad, separación o el divorcio pueden producir en uno de los cónyuges, siendo la situación que resulta de dicha separación o divorcio la que determina la compensación que en su caso corresponde, la cual se establece normalmente en función de una serie de parámetros o magnitudes que recoge el art. 97 del Código Civil , entre los que se encuentra la duración del matrimonio, pero también la edad y el estado de salud, los acuerdos a los que hubieran llegado los cónyuges, el caudal, los medios económicos y las necesidades de uno y otro.

Por otra parte, el TEAC, aunque admite que el supuesto controvertido, en el que se pacta en el convenio regulador el pago de una cantidad única (13.830.000 €) en concepto de compensación, cabría englobarlo claramente en el previsto en el apartado e) del art. 10 del Reglamento del Impuesto , entiende que tampoco resultaba aplicable la reducción pretendida por exigir el precepto que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo, circunstancia que no concurría, al imputarse en este caso en tres periodos impositivos, 2003, 2004 y 2005.

En la misma línea, la Sala, después de analizar la normativa aplicable, concretamente los artículos 17 de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre , y 10 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la jurisprudencia de la Sala de lo Civil sobre la interpretación del art. 97 del Código Civil , viene a rechazar la pretensión de la actora de que se admita la reducción del 40 % sobre el importe de la pensión compensatoria percibida en tres plazos, pagados en los años 2003, 2004 y 2005.

En primer lugar, no comparte el criterio de la actora, en el sentido de entender que la pensión compensatoria tenga un periodo de generación, consistente en el periodo de duración del matrimonio y, por tanto, superior a dos años, "al tener por finalidad compensar el desequilibrio económico que se produce con la ruptura de la convivencia conyugal, en cuyo momento ha de ser determinado, y se proyecta hacia el futuro en la medida en que la fijación de la pensión (ya sea temporal, o por tiempo indefinido, o de una prestación única), vendría determinada por la idoneidad y aptitud del beneficiario para superar esa situación de desequilibrio. Por otro lado, el periodo de duración del matrimonio es un criterio a tener en cuenta, de entre los contemplados en el art. 97 del Código Civil , pero ni es el único, ni es uno de los criterios principales, según viene considerando el Tribunal Supremo, y se deduce del artículo 97 del Código Civil . "

Por otra parte, considera que la pensión controvertida no tiene cabida en el apartado e) del artículo 10.1 del Reglamento del IRPF , como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, al no haberse imputado en un único periodo impositivo, como exigía el precepto, no acogiendo la extralimitación reglamentaria alegada, en relación con el art. 17.2 a) del Real Decreto legislativo, por ser la previsión establecida coherente con

la ley para los también rendimientos irregulares que tengan un periodo de generación superior a dos años, que exige que no se obtengan de manera periódica o recurrente, y sin que suponga alteración de las normas generales de imputación temporal previstas en el art. 14.1 a) de la Ley, "puesto que no prevé que los rendimientos que califica como notoriamente irregulares en el tiempo se imputen en un momento distinto a aquel en que sean exigibles, sino que, para que pueda aplicarse la reducción del 40% es necesario que sean exigibles en un único periodo impositivo, y por tanto, se imputen a ese único ejercicio".

Finalmente, considera inaplicable la regla de cómputo prevista en el número 2 del art. 10 del Reglamento a los rendimientos con periodo de generación superior a dos años.

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de Doña Angelina preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue formalizado, invocando los siguientes motivos, todos al amparo del art. 88.1ºd) de la Ley Jurisdiccional : 1º) Vulneración por el Fundamento Jurídico Noveno de la sentencia recurrida de lo dispuesto en el art. 17.2 a) de la Ley 40/98, de 9 de Diciembre , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada por la ley 46/2002, de 18 de Diciembre. 2º) Vulneración por el Fundamento Jurídico Décimo de la sentencia de lo dispuesto en el art. 8 a) de la ley 58/03, de 17 de Diciembre , General Tributaria, y en el artículo 17.2 a) de la ley 40/98, de 9 de Diciembre , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de Diciembre, en relación con el artículo 10.1 del Real Decreto 214/99, de 5 de Febrero , que aprueba el Reglamento del IRPF, en la redacción dada por el Real Decreto 27/2003, de 10 de Enero, por extralimitación reglamentaria.

En el suplico interesó sentencia que case y anule la recurrida, en todo o en parte, declarando la procedencia del recurso promovido con los pronunciamientos que correspondan a Derecho.

Tercero.

El Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia que declare no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 17 de Julio de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La cuestión que suscita el primer motivo de casación consiste en determinar si resulta aplicable o no la reducción del 40 % que contemplaba el art. 17.2 a) de la ley 40/1988, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en la redacción dada por la ley 46/2002, de 18 de Diciembre, a la pensión compensatoria procedente del convenio regulador suscrito el 24 de Octubre de 2003 entre la recurrente y su cónyuge, en la parte no mensual, sino en la que determina que la suma de 13.830.000 euros sería abonada en tres pagos durante los años 2003, 2004 y 2005.

La recurrente no comparte la interpretación que la Administración y la sentencia de instancia hacen de la normativa que considera aplicable, afirmando que los presupuestos y circunstancias que dan lugar al nacimiento de la pensión existen con anterioridad a la ruptura del matrimonio, siendo la cuantía de la misma ajena a las expectativas de mejora de la situación familiar o personal.

Por su parte, en el segundo motivo, se defiende, también en contra de lo resuelto en la instancia, la extralimitación del art. 10.1 del Reglamento del Impuesto , aprobado por el Real Decreto 214/99, de 5 de Febrero, en la redacción dada por el Real Decreto 27/2003, en relación con lo dispuesto en el art. 17.2 a) de la ley, al establecer que los rendimientos deben imputarse en un único periodo impositivo, para que los que se señalan puedan considerarse como obtenidos de forma notoriamente irregular.

Según la recurrente la Ley sólo autoriza al Reglamento para determinar y calificar como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo aquellos supuestos que se considere deben ser acreedores de dicho tratamiento con independencia de su periodo de generación, pero no puede fijar criterios de imputación diferentes de los contenidos en la ley y, por tanto, el momento de su imputación es aquel en que son exigibles por su perceptor.

Segundo.

Conviene precisar, ante todo, que en los periodos a que las liquidaciones corresponden eran aplicables la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y los Reales Decretos 214/1999 y 1775/2004, por los que se aprueban los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta.

El art. 16.2 f de la Ley 40/1998 consideraba como rendimiento del trabajo "las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge, y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 7º de esta ley ", matizando el art. 17.2 de la misma ley que, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) el 40 % de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En desarrollo de dicha ley, el Real Decreto 214/1999, en su art. 10.1 señalaba "A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el art. 17.2 a) de la ley del Impuesto , se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

<<a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 8 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas>>.

Por su parte el número 2 del art. 10 del Reglamento establecía que "Cuando los rendimientos de trabajo con un periodo de generación superior a dos años se perciben de forma fraccionada solo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto , en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos años".

Posteriormente, los artículos 16 y 17 del Texto Refundido de la Ley, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004 y el art. 10 del Real Decreto 1775/2004 , vienen a mantener la misma consideración en cuanto a las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge como rendimientos del trabajo, la reducción aplicable a los rendimientos del trabajo y las condiciones para que resultase aplicable.

Tercero.

Recordada la normativa aplicable, la Sala anticipa que no procede estimar el primer motivo de casación por las siguientes razones:

1º) En primer lugar, la pensión compensatoria se configura, según se desprende del artículo 97 del Código Civil , como un mecanismo para reponer el desequilibrio económico que a uno de los cónyuges le ocasiona la ruptura del vínculo matrimonial. Así se desprende de la propia jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, expuesta en su sentencia de 19 de enero de 2010 (RC 53/2006), que acertadamente aplica la Sala de instancia en la sentencia impugnada y reproduce parcialmente en su fundamento octavo.

La conclusión a la que llega es que no estamos ante un mecanismo indemnizatorio, puesto que se puede exigir al margen de los elementos culpabilísticos achacables a cada uno de los cónyuges, precisando la Sala Civil

del Tribunal Supremo <<es pues, una prestación económica a favor de un esposo y a cargo del otro tras la separación o divorcio del matrimonio, cuyo reconocimiento exige básicamente la existencia de una situación de desequilibrio o desigualdad económica entre los cónyuges o ex cónyuges (...) y el empeoramiento del que queda con menos recursos respecto de la situación económica disfrutada durante el matrimonio. (...)>>. El que para determinar el desequilibrio se atiende a circunstancias acontecidas o incluso anteriores al matrimonio que se rompe, nada tiene que ver con el periodo de generación del derecho a reparar el desequilibrio.

Por tanto, desde el punto de vista civil, el derecho a la pensión compensatoria nace cuando concurren las circunstancias contempladas en el artículo 97 del Código Civil, y a partir del cese o ruptura del vínculo conyugal. No es sólo que proyecte sus efectos cara al futuro, es que produce sus efectos a partir de ese momento. Así, lo que condiciona el mantenimiento de la pensión no es lo acontecido antes, sino la situación de desequilibrio que se produce o continúa después.

2º) Desde el punto estrictamente tributario, las pensiones compensatorias al cónyuge tienen, en renta de este último, la consideración de rendimientos del trabajo.

El artículo 17.2 a) de la ley 40/1998, contemplaba la existencia de dos diferentes supuestos de reducción por irregularidad en los rendimientos del trabajo pues, se refería, por un lado, a los rendimientos íntegros que tuvieran un periodo de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente; y, por otro lado, a aquellos que se calificaran reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Los requisitos del primer supuesto de irregularidad se vinculaban a la existencia de un periodo de generación superior a dos años y a que se obtuvieran de forma no periódica ni recurrente; en el segundo caso, debía estarse al desarrollo reglamentario para determinar los rendimientos que podían acogerse a tal reducción.

La recurrente sostiene que sí existió periodo de generación cuando se establece pensión compensatoria, y que en el caso enjuiciado, en atención a la duración del matrimonio, si hubo un periodo de generación superior a los dos años exigidos por el artículo 17.2 a) de la Ley.

Esta Sala, en supuestos análogos, y cuando lo que se discutía es si determinados rendimientos de trabajo tenían carácter irregular en función del periodo de generación en que se habían producido, afirmó que no estábamos ante rendimientos irregulares cuando el derecho a la percepción de la cantidad controvertida nacía a partir del cese, resolución o extinción de la relación (en esos casos se trataba de relación laboral). Valga por todas ellas la sentencia de 13 de Julio de 2011 RC 213/2010 (FJ 2º), que a su vez se refiere a anteriores pronunciamientos (entre otras a la STS 11 de Noviembre de 2010, RC 114/2006; o 3 de mayo de 2011, RCU 310/2007) en la que se afirmaba <<(…) Tampoco cabe predicar de estas rentas un periodo de generación propiamente dicho. Los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción.

no puede olvidarse que las rentas que se abonan al trabajador prejubilado tienen su origen en un contrato suscrito al efecto, de forma que el compromiso de la empresa de satisfacerlas nace en el momento de suscribir dicho contrato. No puede entenderse, por ello, que el "esfuerzo para generar la renta" se haya prolongado a lo largo de un periodo previo al momento de la suscripción del contrato que hace nacer la posibilidad misma de percibir las rentas. (...)."

Así mismo, como el supuesto de pensión compensatoria tiene como finalidad, en los términos vistos por la jurisprudencia de la Sala Civil del Tribunal Supremo, paliar el desequilibrio económico que uno de los cónyuges sufre, con ocasión del cese o ruptura de la relación conyugal, no es irrazonable interpretar, como hizo la Sala de instancia, que la pensión compensatoria se proyecta al futuro o dicho de otro modo, a partir del cese o la ruptura del matrimonio.

No se puede confundir, como hace la recurrente, el inexistente periodo de generación de la pensión compensatoria, con los criterios que el legislador haya podido acudir para establecer su cuantificación; una cosa es periodo de generación y otra forma o criterios de cuantificación. De todos los elementos que se pueden tener en cuanto para fijar el importe de la pensión compensatoria a los que se refiere el artículo 97 del Código Civil, los únicos que tienen directa relación con la duración del matrimonio son los recogidos en los números 4 y 6: la dedicación pasada a la familia y la duración del matrimonio y de la convivencia conyugal. El resto atienden a circunstancias personales, económicas o familiares que poco tienen que ver con la duración del matrimonio, como son la cualificación profesional; o incluso al margen de la institución matrimonial, como la edad o el estado de salud.

Cuarto.

No mejor suerte ha de correr el segundo motivo de casación, en el que se sostiene la ilegalidad del art. 10.1 del Reglamento del Impuesto, que regula los rendimientos que se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, en cuanto exige que sean imputados a un solo periodo impositivo.

Esta previsión reglamentaria, a juicio de la recurrente, no está debidamente amparada por la Ley, al establecer criterios de imputación ajenos a la razón de ser de la irregularidad.

Sin embargo, como hemos reseñado antes, el artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998 contemplaba la existencia de dos diferentes supuestos de reducción por irregularidad de los rendimientos del trabajo. (i) primero, los rendimientos íntegros que tuvieran un periodo de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente, (ii) segundo, aquellos que fueran calificados reglamentariamente como irregulares por notoriedad.

Los requisitos del primer supuesto de irregularidad se vinculaban a un periodo de generación superior a dos años y a que no se obtuvieran de forma no periódica ni recurrente; en el segundo caso, debía estarse al desarrollo reglamentario para determinar los rendimientos que podían acogerse a tal reducción. No establecía la Ley en este segundo caso, restricción o condición alguna, simplemente habilitaba al Reglamento para regular los llamados rendimientos irregulares por notoriedad.

En desarrollo del artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998 se dictó el artículo 10.1 del Real Decreto 214/1999, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La redacción del precepto reglamentario tiene carácter excluyente, puesto que fuera del supuesto que atiende al periodo de generación que contempla la ley, no pueden ser considerados irregulares, por notoriedad, otros rendimientos no reconocidos por dicha disposición reglamentaria, como especifica el artículo.

Además, el reglamento exige que los anteriores rendimientos sean imputados a un único período impositivo. Es aquí donde la recurrente centra lo que considera exceso reglamentario en la configuración del carácter irregular de estos rendimientos.

Como hemos dicho, la remisión o habilitación que la Ley hace al Reglamento es una llamada que no establece condición o limitación alguna en cuanto a los criterios de imputación temporal. Es tan abierta, como variados son los supuestos con los que la Administración, en uso de su potestad reglamentaria, ha dado contenido al artículo 10 del Real Decreto 214/1999.

No está de más recordar que la colaboración Ley-Reglamento o Legislador-Administración es más que habitual en la determinación de los elementos de la relación jurídico-tributaria. Así lo ha venido expresando el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, (FJ5º) <<Este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que <<la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo>> debe llevarse a cabo mediante una Ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985 y 19/1987). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una Ley, resulta admisible la colaboración del Reglamento, siempre que <<sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley>> y siempre que la colaboración se produzca <<en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad>> (entre otras SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987 y 99/1987). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 Y 19/1987).

También esta Sala se ha hecho eco de esta doctrina, como se refleja, entre otras, en las sentencias de 19 de Octubre de 2007 (Recurso de casación 1/2007, FJ 3º), en la que se reproduce lo dicho por el Tribunal Constitucional, o en la de diciembre de 2012 (Recurso de Casación 7158/2010), donde se decía que << El principio de reserva de ley en materia tributaria ha sido profusamente tratado en la jurisprudencia constitucional, que, en lo que aquí interesa, ha señalado que esa reserva exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo se lleve a cabo mediante ley. Ahora bien, se trata de una reserva relativa en la que, si bien los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. El alcance de tal colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas. En este sentido. El Tribunal Constitucional ha afirmado que la reserva en cuestión no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, siendo máximo el grado de concreción exigible al legislador cuando regula el hecho imponible y flexibilizándose el rigor si se trata de disciplinar los elementos de cuantificación del tributo, como son el tipo de gravamen y la base imponible. Estos criterios, presentes en las sentencias 221/1992 (FJ 7º), 185/1995 (FJ 5º) y 233/1999 (FJ 3º), 102/2005 (fj3º), 121/2005 (FJ 5º) y 73/2011 (FJ 3º), entre otras.>> (FJ 4º).

Por ello, aunque el artículo 10.1, además de fijar que rendimientos tienen la condición de irregulares por notoriedad, exija que deban ser imputados a un único periodo impositivo no supone exceso reglamentario alguno.

En primer lugar, la llamada que el artículo 17.2 a) de la Ley hace al reglamento no establece condición o límite alguno en cuanto a su imputación o periodo de generación. Deja libertad al reglamento en la configuración y determinación de cuáles son los rendimientos, que vía colaboración reglamentaria, van a beneficiarse de la reducción por irregularidad. Si se habilita para establecer el qué, mayor margen habrá para fijar el cuándo.

En segundo lugar, la exigencia de la imputación a un único periodo impositivo, es consustancial a la reducción por irregularidad, cuya justificación radica en paliar la progresividad que la periodificación que el impuesto sobre la renta de las personas físicas tiene sobre determinados rendimientos. De hecho, esta fragmentación temporal que exige la norma fiscal, en ocasiones, casa mal con la realidad económica sujeta a gravamen.

En tercer lugar, el hecho de que un rendimiento bien pueda ser imputado a varios periodos impositivos y resulte exigible en diversos periodos impositivos, o bien pueda ser objeto de fragmentación en el tiempo, puede resultar incompatible con la reducción por irregularidad. De ahí la fórmula que el artículo 10.2 del Reglamento estableciera por remisión del Legislador, para los supuestos de fraccionamiento en el pago en los supuestos de irregularidad regulados en el artículo 17.1 a) de la Ley 40/1998 .

En conclusión, no se aprecia exceso reglamentario alguno, por el hecho de que el artículo 10.1 del Real Decreto 214/1999 , exija que los rendimientos irregulares por notoriedad deban ser imputados a un solo periodo impositivo.

Quinto.

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , fija en 6000 euros la cantidad máxima a reclamar por la parte recurrida por todos los conceptos.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por Doña Angelina contra la sentencia de 14 de Julio de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional , con imposición de costas a la parte recurrente, con el limite impuesto en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallandose celebrando audiencia publica en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.