

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077980

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 1 de junio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 3228/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Percepción de atrasos de pensiones reconocidos por sentencia judicial. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en los supuestos en los que el obligado tributario percibe una renta consistente en unos atrasos de una pensión de la Seguridad Social correspondientes a varios años, porque una sentencia judicial así lo ha determinado, tiene derecho a aplicar a esa renta el aplanamiento que la reducción del art. 18 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) proporciona.

Las pensiones y prestaciones asimiladas tendrán derecho a la reducción cuando se reciban en forma de capital, y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación; y así lo prevé expresamente el art. 18.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), esto es así porque así lo dice la Ley; pero, la solución para los casos como el que nos ocupa no está en considerar que lo que se percibe, y que corresponde a varios años, es capital, porque no es así, porque no es cierto que se esté percibiendo un capital fruto de aportaciones anteriores, que es lo que, en su caso, permite aplicar la reducción del apdo. 3 del art. 18, con lo que esta vía resulta inaplicable para estos casos.

Como inaplicable resulta la vía prevista para los rendimientos «que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo»; porque las rentas que nos ocupan no están comprendidas entre las que recoge el art. 12 del RD 439/2006 (Rgto IRPF).

Resulta evidente que la mayoría de las pensiones y prestaciones asimiladas habrán tenido un periodo de generación superior a dos años; porque, en la mayoría de los casos, superior a dos años habrá sido el periodo por el que estuvo cotizando en su momento el beneficiario de tal pensión o el causante de las mismas. Y por eso, como eso es así, que casi todas habrán tenido un periodo de generación superior a dos años, el apdo. 2 del reiterado art. 18 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) excluye el que las pensiones y prestaciones asimiladas del art. 17.2 que se perciben periódicamente, generalmente mes a mes, puedan tener acceso a la reducción por esa vía.

Sin embargo, esa exclusión pierde sentido en los supuestos como el que nos ocupa, de importe de rentas devengadas en periodos anteriores desde hace más de dos años y que se perciben acumuladamente tras una resolución judicial, y por las que hay que tributar en único año o ejercicio, el importe acumulado al que, por tanto, debe resultarle de aplicación la reducción del apdo. 2 del art. 18. Pues bien, si ese tratamiento se les da a las percepciones salariales cuyo cobro se retrasa y acumula por una disputa judicial, el mismo tratamiento debe darse a las pensiones y prestaciones asimiladas o complementos de las mismas, que «tendrán la consideración de rendimientos del trabajo», cuyo cobro e imputación temporal se retrasa y acumula por el mismo y único motivo: una disputa judicial sobre la cuantía o procedencia del derecho a su percepción. Y por ello el Tribunal considera que a las cantidades percibidas de periodos anteriores, cuando los periodos concernidos superen los dos años, sí les es de aplicación la reducción prevista en el art. 18.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), porque la exclusión del mismo de las rentas del art. 17.2.a) de la misma norma, obedece a una causa de irregularidad diferente a la que aquí tratamos, como se ha expuesto. Ahora bien, la reducción se aplica a los atrasos de pensiones o de complementos de las mismas percibidos tras una sentencia judicial cuyo devengo se haya producido antes de la repetida firmeza de la sentencia judicial que los haya reconocido, y siempre que sean atrasos que se hubieran comenzado a devengar más de 2 años antes de esa sentencia. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 17 y 18.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 12.
RDLeg. 1/1994 (TRLGSS), art. 123.
Código Civil, art. 3.
Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 316.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 20/12/2018, recaída en la reclamación nº 27-00740-2016, interpuesta frente a una resolución con liquidación provisional liquidación del I.R.P.F. del año 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 12/05/2016 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de Lugo dictó a cargo de D^a. **Axy** (en adelante "la obligado" o "la interesada") una resolución con la que desestimó la rectificación de la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante el I.R.P.F.) del año 2014, que la obligado había instado en su día.

Rectificación que la obligado había instado al entender que a una renta que había obtenido al percibir, tras una sentencia judicial a su favor, los atrasos de una pensión de viudedad abonados por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (el I.N.S.S.) de los años del 2006 al 2013, ambos inclusive, y que ella había declarado como rendimientos del trabajo, debía aplicársele el 40% de reducción establecido en el art. 18 de la Ley del Impuesto.

Rectificación que la Oficina gestora consideró improcedente, ya que, según dicha Oficina argumentó, a tales rendimientos, incluidos entre los del art. 17.2.a) de la Ley 35/2006 (pensión viudedad), no puede aplicárseles la reducción del 40%, porque así lo establece el art. 18.2 de la Ley 35/2006 y así lo había reconocido la Dirección General de Tributos (D.G.T.) en la consulta vinculante V2939-2014.

Resolución de la Oficina gestora de 12/05/2016 frente a la que la obligado interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante el T.E.A.R.) de Galicia, a la que dicho Tribunal dio el número 27-00740-2016; y reclamación en la que la obligado se limitó a insistir en la procedencia de aplicar a esa renta la reducción del 40%.

Segundo.

El T.E.A.R. de Galicia resolvió esa reclamación número 27-00740-2016 mediante una resolución de 20/12/2018, con la que la estimó y anuló el acuerdo con el que la Oficina Gestora había desestimado la rectificación instada por la obligado. Resolución estimatoria que el T.E.A.R. de Galicia argumentó como sigue:

< QUINTO.-En el expediente consta el documento al que hace mención el órgano gestor, comunicación a la interesada de ingreso de recargo emitido por el INSS conforme se le ha ingresado la cuantía de 15.308,79 euros en concepto de abono "atrasos" del recargo de la prestación del 50% reconocido en la prestación de VIUEDAD, derivada de accidente de trabajo. Y se le comunica que la pensión de Viudedad está actualizada e incorpora el recargo del 50%. A continuación se desglosa la pensión de viudedad, una vez aplicado el recargo y los atrasos abonados

Remitiéndonos a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se transcribe en el acuerdo impugnado, este Tribunal discrepa de la oficina gestora en que, aun cuando por lo que se refiere a dichas prestaciones de viudedad efectivamente estamos ante atrasos de diversos años, todas ellas se acumulan en un único pago, no se perciben mensualmente, sino como un único capital, es decir, este importe sustituye a todos los pagos debidos de más de siete años, cuyo reconocimiento a la percepción de todos ellos se produjo ya en el año 2014 mediante sentencia judicial, antes no existía ningún acto administrativo ni de otra naturaleza que permitiese a la interesada percibir esos importes. El impuesto es progresivo y con la referida reducción se trata de evitar una elevación injustificada del tipo de gravamen, lo que evidentemente sí se produciría en el presente caso si no se

aplicase la misma. En consecuencia, procede anular el acto impugnado, debiendo el órgano gestor dictar otro aplicando la reducción del 40% a las cantidades percibidas en concepto de atrasos de la pensión de viudedad en los términos que establece la normativa del IRPF.>

Tercero.

Frente a esa resolución del T.E.A.R. de Galicia el Director de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 25/04/2019 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

< Primera.- La regulación a tener en cuenta en el presente caso es la recogida en los artículos 17 y 18 de la LIRPF vigente en el momento en el que se produjo el hecho imponible de IRPF 2014, concretamente: "..."

El TEARG coincide con la AEAT en que no es aplicable la reducción del 40% del artículo 18.2 porque se trata de prestaciones del artículo 17.2.a), que están expresamente excluidas de la aplicación de la reducción por irregularidad.

Sin embargo, el TEARG considera que sí es aplicable la reducción del artículo 18.3. Esta reducción se aplica únicamente a las prestaciones percibidas en forma de capital. Según el criterio de la oficina liquidadora, que comparte este Departamento de Gestión Tributaria, en estos casos, no se trata de una prestación percibida en forma de capital, sino que se corresponde con una acumulación de varias "mensualidades" (correspondientes a varios años naturales distintos) que se perciben de una sola vez y que por aplicación de una regla de imputación temporal procede incluir en un determinado período impositivo. Estas prestaciones son claramente distintas a las indemnizaciones que paga el INSS en forma de capital. De hecho, después, el contribuyente sigue percibiendo el resto de mensualidades en forma de renta. Es decir, se acumulan en un único pago, pero eso no significa que estemos ante una prestación percibida en forma de capital.

Sería aplicable la reducción del artículo 18.2 si se tratase de rendimientos del trabajo distintos de los del artículo 17.2.a) (por ejemplo, atrasos determinados por sentencia que abarcan más de dos años), pero nunca la reducción del artículo 18.3.

Segunda.- Este criterio es el mantenido por la Dirección General de Tributos, entre otras, en su consulta vinculante V2939-14, en la que se basaba la propuesta de resolución emitida por la oficina, que se refiere a una consultante a la que se abonaron en el mismo año cantidades en concepto de atrasos de pensión de viudedad, correspondientes al periodo de diciembre de 2012 a junio de 2014. La respuesta de la DGT y el criterio recogido en esta y en otras consultas (la más reciente V1379-18), es el siguiente: "..."

Tercera.- Por último, se debe destacar que el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en su sentencia 201/2016, de 12 de mayo (Rec. 325/2015), relativa a un recargo del 50% en las prestaciones de Seguridad Social derivadas del accidente de trabajo, está de acuerdo con este criterio de aplicación del artículo 18.3 de la LIRPF: "..."

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARG en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, la reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es aplicable únicamente a las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª de dicha Ley que se perciban en forma de capital (cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación), no teniendo esta consideración aquellas prestaciones correspondientes a varios periodos distintos que, por el motivo que corresponda, se reciban de forma acumulada de una sola vez. >

Cuarto.-

En 9 de mayo de 2019 se puso de manifiesto el expediente al obligado que en su día había reclamado ante el T.E.A.R., cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se

dicte en el mismo (art. 242.3 de la Ley 58/2003), a fin de pudiera formular las alegaciones que entendiera procedentes.

Trámite en el que esa interesada no presentó alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 242 de la Ley 58/2003, que por ello se ha admitido y ahora se resuelve.

Segundo.-

La cuestión -única cuestión- controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en los supuestos como el resuelto por el T.E.A.R. de Galicia: obligado tributario que percibe una renta consistente en unos atrasos de una pensión de la Seguridad Social correspondientes a varios años, porque una sentencia judicial así lo ha determinado, si ese obligado tiene derecho a aplicar a esa renta el aplanamiento que la reducción del art. 18 de la Ley 35/2006 proporciona.

Esta resolución va a pronunciarse exclusivamente sobre cómo tributan los atrasos de varios años que se cobran de una sola vez.

En la presente resolución no se plantea, porque resulta que ello no se presta a discusión alguna, cómo tributan las pensiones corrientes que se perciben mes a mes, y, no sólo eso, sino que, como se verá, en la presente resolución tampoco se plantea, pues tampoco se presta a discusión, cómo tributan los retrasos que se perciben en un período corto de tiempo tras haberse devengado.

Tercero.-

Este Tribunal considera que ha de comenzar por fijar los presupuestos fácticos relevantes, lo que vamos a hacer partiendo de lo que en el expediente consta, pero yendo o lo esencial de cara al criterio que vamos a fijar

El marido de la obligado falleció en un accidente laboral en 2006.

La Seguridad Social le reconoció entonces una pensión de viudedad a la obligado que le empezó a pagar con normalidad mes a mes.

El accidente en el que falleció el marido de la obligado fue objeto de un proceso penal, en el que la empresa para la que trabajaba y el responsable de la misma fueron condenados penalmente por un delito contra los derechos de los trabajadores del art. 316 del CP.

En base a esa condena penal, la obligado ejercitó ante un Juzgado de lo Social de Lugo una acción para que se le reconociera el derecho a percibir el incremento o recargo de la pensión de viudedad que recibía en el importe que preveía el art. 123 de la Ley General de la Seguridad Social (R.D. Leg. 1/1994) entonces vigente. Derecho que ese Juzgado de lo Social le concedió en 2014, en una sentencia que, a lo que se ve, adquirió firmeza.

En ejecución de tal sentencia de ese Juzgado de lo Social, la Seguridad Social reconoció y abonó a la obligado en enero de 2015 una cantidad comprensiva de los incrementos o recargos de su pensión de viudedad correspondientes a los años 2006 (desde el fallecimiento de su marido) hasta diciembre de 2014 (fecha del reconocimiento), cantidad que la Seguridad Social calificó de atrasos; y, además, en el acuerdo con el que así se lo reconoció, la Seguridad Social le indicó que ese incremento o recargo se le pagaría a partir de entonces mes a mes.

Todo el importe que recibió por tal concepto, a la hora de tributar por el I.R.P.F. la obligado lo imputó al año 2014 en que adquirió firmeza la sentencia en que se le reconoció el derecho a percibirlo.

La pretensión que la obligado instó ante la Agencia Tributaria fue la de que, a la hora de tributar en 2014 por la cantidad que había recibido como atrasos de los incrementos o recargos de su pensión, se le reconociera el derecho a la reducción del 40 por ciento del art. 18 de la Ley 35/2006 a la parte que, de dicha cantidad, correspondía a los años anteriores: de 2006 -parte-, 2007, ... y de 2013 a la fecha de la sentencia que así lo

reconoció. Por tanto, la pretensión de la obligado se extendió a los importes correspondientes a los años de 2006 a 2013.

Lo expuesto supone que la pretensión que la obligado instó ante la Agencia Tributaria no se extendió a los atrasos que percibió correspondientes a los meses del año 2014 en que la sentencia del Juzgado de lo Social adquirió firmeza, y que ella percibió junto con los correspondientes a los de todos esos períodos anteriores del 2006 al 2013, en enero de 2015.

Sentados ya esos presupuestos fácticos, vayamos ya con el examen de la cuestión que hemos de resolver.

No es objeto de discusión aquí que el importe que la obligado percibió del I.N.S.S. como fruto de esa sentencia de 2104 en concepto de atrasos de los incrementos o recargos de su pensión de viudedad del art. 123 LGSS correspondiente a los años del 2006 al 2013, tuvo para ella a efectos de su tributación por el I.R.P.F. la consideración de un rendimiento íntegro del trabajo, pues así lo dispone inequívocamente el art. 17.2.a) de la Ley 35/2006 de 26 de noviembre, de dicho Impuesto:

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.^a Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

2.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares."

Lo que se debate y hemos de resolver es si a ese importe que la obligado recibió en 2015 como fruto de esa sentencia de 2014 en concepto de atrasos de ocho años del 2006 al 2013 del recargo de su pensión de viudedad cabe aplicarle o no la reducción que contempla el art. 18 de la Ley 35/2006.

Por tanto, y ya lo hemos dicho en el Fundamento de Derecho segundo, aquí no vamos a pronunciarnos, pues nada de ello se presta a discusión alguna, ni cómo tributan las pensiones corrientes que se perciben mes a mes, ni tampoco cómo tributan los atrasos de pensiones que se perciben en un período corto de tiempo tras haberse devengado.

En tal sentido, este Tribunal hace reparar en que, cuando instó ante la A.E.A.T. la rectificación de su declaración-autoliquidación del año 2014, para que al importe de los atrasos que había recibido por una sentencia de 2104 se le aplicara la reducción por plurianulidad, la propia obligado excluyó de su petición lo que había recibido correspondiente al año 2014, pues su pretensión la ejerció exclusivamente respecto de lo percibido que correspondía a los años de 2006 a 2013.

El art. 18 de la Ley 35/2006 dispone:

"Artículo 18. *Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.*

1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período 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.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

b) Sin perjuicio de la aplicación del límite anual señalado en el párrafo anterior, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento no podrá superar:

1.º En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento.

No obstante, este último límite se duplicará para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que cumplan los siguientes requisitos:

-Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

-La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

2.º En el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento será cero.

A efectos de lo previsto en este apartado 2.º, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del número de períodos impositivos a los que se imputen.

3. El 40 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley."

Esos porcentajes de reducción del 40 por ciento de los apartados 2 y 3 pasaron a ser del 30 por ciento, desde que la Ley 26/2014 dio una nueva redacción a esos apartados 2 y 3 de ese art. 18, y los dejó en ese 30%, con efectos a partir del 01/01/2015.

Y lo que se debate y hemos de resolver es si a ese importe que la obligado recibió en concepto de atrasos de siete años del 2006 al 2013, ambos inclusive, de tal incremento o recargo de su pensión de viudedad, tras una sentencia judicial a su favor, cabe aplicarle o no la reducción que contempla ese art. 18.

El T.E.A.R. consideró que la obligado sí tenía derecho a esa reducción del 40%, y aunque no lo dijo así expresamente, parece que así lo reconoció en atención a lo dicho en el apartado 3 de ese art. 18, ya que -recuérdese- argumentó que <estamos ante atrasos de varios años, todas ellas se acumulan en único pago, no se perciben mensualmente, sino como un único capital>.

Y así lo ha entendido el Director de Gestión, que el T.E.A.R. le concedió la reducción por lo dispuesto en ese apartado 3; algo con lo que el Director no está de acuerdo, y por ello pretende que fijemos criterio en el

sentido de que <la reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es aplicable únicamente a las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª de dicha Ley que se perciban en forma de capital (cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación), no teniendo esta consideración aquellas prestaciones correspondientes a varios periodos distintos que, por el motivo que corresponda, se reciban de forma acumulada de una sola vez>.

En la argumentación del Director de Gestión -véase- tiene una especial importancia lo sostenido por la Dirección General de Tributos al respecto; criterio de la D.G.T. que puede leerse, por ejemplo, en la consulta V1379-18 de 24/05/2018, que el propio Director cita, y cuyo texto es como sigue:

< Normativa

LIRPF, Ley 35/2006. Artículos 14 y 18.

Cuestión

Imputación temporal de las cantidades percibidas por sentencia judicial.

Posibilidad de aplicación de la reducción a que se refiere el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

Descripción

Mediante sentencia judicial se reconoce al consultante el derecho a una pensión por incapacidad permanente total de la Seguridad Social con efectos desde el 14 de septiembre de 2012. En ejecución de dicha sentencia, percibe en abril de 2017 las cantidades correspondientes al período comprendido entre septiembre de 2012 y marzo de 2017

Contestación

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que, conforme con lo dispuesto en el artículo 17.2.a).1ª 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), en adelante LIRPF, procede otorgar a los atrasos de la prestación por incapacidad permanente, el primer aspecto a determinar es el de su imputación temporal.

Como regla general, los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por el percceptor. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en las letras a) y b) y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

"a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando 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".

La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a la siguiente conclusión sobre la imputación de las cantidades percibidas a que da lugar la sentencia judicial como consecuencia del reconocimiento de la situación de incapacidad permanente total:

- Procederá imputar al período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza (2012 según parece desprenderse de los datos aportados) los rendimientos que abarcan hasta la fecha de la sentencia.
- Los rendimientos que correspondan desde la fecha de la sentencia hasta su abono (el 1 de abril de 2017), procederá imputarlos a los respectivos períodos impositivos de su exigibilidad (art. 14.2.b) de la Ley del impuesto).

Sentado lo anterior, en cuanto a la aplicación de la reducción a dichos rendimientos del trabajo, el artículo 18 la Ley del Impuesto, bajo el título "porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo", establece lo siguiente:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2.a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

(...).

3. El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.^a y 2.^a de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley".

Por tanto, dos son las vías posibles de aplicación de la reducción: la recogida en el apartado 2 y la recogida en el apartado 3.

Respecto a la posibilidad de considerar aplicable en el caso consultado lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, la exigencia de que se trate de rendimientos distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) nos lleva a transcribir este último precepto, precepto que ¿al enumerar las prestaciones que tienen la consideración de rendimientos del trabajo¿ incluye entre las mismas en su regla 1.^a "las pensiones y haberes pasivos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, (...)".

Conforme con esta regulación normativa, cabe concluir que al tratarse de una prestación de incapacidad permanente total del régimen de la Seguridad Social no le resulta aplicable la reducción del 30 por 100 que se recoge en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

Por lo que se refiere a la reducción del 30 por ciento recogida en el apartado 3 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, donde se establece su aplicación a las prestaciones establecidas en el artículo 17.2. a), 1.^a y 2.^a que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación, procede señalar que la misma tampoco resulta aplicable, pues no se trata en el presente caso de una prestación percibida en forma de capital, sino que se corresponde con una acumulación de varias "mensualidades" (correspondientes a varios años naturales distintos) que se perciben de una sola vez.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. >

Criterio de la D.G.T. que este Tribunal Central no comparte por las razones que se exponen en los Fundamentos de Derecho siguientes.

Cuarto.-

Las reducciones de ese art. 18 de la Ley 35/2006 buscan el aplanamiento de un impuesto como el I.R.P.F., cuya tarifa es progresiva, cuando va a gravar importes percibidos acumuladamente; su finalidad, como dijo el T.S. en su sentencia de 03/05/2011 (Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007, al hablar de la de los "rendimientos irregulares" de la Ley 40/1998 del I.R.P.F.), es "la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva", en suma, mitigar "las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto" (STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015).

Reducciones que se aplican, en principio, a tres tipos de casos: dos en el apartado 2 y otro en el apartado 3:

I.- A los "rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente".

II.- A aquellos rendimientos "que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo".

Y III.- A las "prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.^a y 2.^a de esta Ley que se perciban en forma de capital".

Pero, si se repara en ello, los del primero de esos tres casos pueden ser, a su vez, de dos tipos distintos, pues ese período de generación superior a dos años puede producirse en dos situaciones que no tienen que ver nada la una con la otra, dando lugar a dos casos distintos.

El primero (I.1) es el caso del perceptor de rendimientos del trabajo que ve como su retribución por tal trabajo o un complemento o una parte de ella (llámese bonus, prima, etc. ...) por el mismo, se va generando durante más de dos años, período en el que no la percibe, hasta que llega un momento en que se devenga y percibe acumuladamente toda la generada en esos más de dos años. En este caso I.1, los más de dos años durante los que las rentas se acumulan transcurren antes de que se produzca el devengo de la renta o del complemento de la misma en cuestión.

Mientras que el segundo (I.2), que nada tiene que ver con el anterior, es el caso del perceptor de rendimientos del trabajo que ve como sus retribuciones o una parte de las mismas se ponen en cuestión en cuanto a su procedencia u origen, de suerte que tiene que acudir a reclamar judicialmente para que se le reconozcan y paguen, y la resolución firme que declara que han de abonársele tarda más de dos años en producirse. En un caso así, el art. 14.2 de la Ley 35/2006 ordena a ese perceptor proceder como sigue:

"2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando 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."

Por tanto, ese perceptor deberá imputar todas las retribuciones o las partes de las mismas que se le hayan reconocido de ese plazo de más de dos años, al período impositivo en que su reclamación se ha resuelto definitivamente. En este caso I.2, los más de dos años durante los que las rentas se acumulan transcurren después de que las mismas se hayan devengado, más de dos años desde el comienzo de esos devengos hasta que adquiere firmeza la resolución judicial que declara el derecho a su percepción.

Yendo a los casos como el que nos ocupa.

Las pensiones y prestaciones asimiladas tendrán derecho a la reducción cuando se reciban en forma de capital, y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación -caso III anterior-; y así lo prevé expresamente el apartado 3; esto es así porque así lo dice la ley; pero, la solución para los casos como el que nos

ocupa no está en considerar que lo que se percibe, y que corresponde a varios años, es capital, porque no es así, porque no es cierto que se esté percibiendo un capital fruto de aportaciones anteriores, que es lo que, en su caso, permite aplicar la reducción del apartado 3 del art. 18, con lo que esta vía resulta inaplicable para estos casos.

Como inaplicable resulta la del caso II anterior, prevista para los rendimientos "que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo"; porque las rentas que nos ocupan no están comprendidas entre las que recoge el art. 12 "Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo" del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo).

Resulta evidente que la mayoría de las pensiones y prestaciones asimiladas habrán tenido un periodo de generación superior a dos años; porque, en los mayoría de los casos, superior a dos años habrá sido el periodo por el que estuvo cotizando en su momento el beneficiario de tal pensión (pensiones propias) o el causante de las mismas (pensiones que perciben otros beneficiarios: viudas, huérfanos, etc. ...). Y por eso, como eso es así, que casi todas habrán tenido un periodo de generación superior a dos años, el apartado 2 excluye el que las pensiones y prestaciones asimiladas del art. 17.2 que se perciben periódicamente, generalmente mes a mes, puedan tener acceso a la reducción por esa vía del apartado 2. Por tanto, la mayoría de las pensiones y prestaciones asimiladas serán rentas del caso I.1 anterior, sin perjuicio de lo cual quedan excluidas de la reducción del apartado 2 porque expresamente así lo prevé la ley.

Sin embargo, esa exclusión pierde sentido en los supuestos como el del caso I.2 anterior, de importe de rentas devengadas en periodo anteriores desde hace más de dos años y que se perciben acumuladamente tras una resolución judicial, y por las que -ex. art. 14.2- hay que tributar en único año o ejercicio, e importe acumulado al que, por tanto, debe resultarle de aplicación la reducción del apartado 2 del art. 18.

Una solución que en el caso de los salarios o complementos salariales la D.G.T. ha venido aceptando reiteradamente, aceptando que esa reducción resulta aplicable en los casos de acumulación de retribuciones (salarios o complementos salariales) de periodos corrientes de más de dos años, cuyo derecho a percibirlos se ha reconocido en sentencia judicial y que se perciben de una vez [resoluciones en tal sentido de la D.G.T. desde la V345-08 de 15/02/2008 hasta la V4043-19 de 29/10/2019, y otras muchas intermedias], y algo que también entiende que es así el Director de Gestión, cuando nos ha dicho en su recurso que <Sería aplicable la reducción del artículo 18.2 si se tratase de rendimientos del trabajo distintos de los del artículo 17.2.a) (por ejemplo, atrasos determinados por sentencia que abarcan más de dos años)>.

Pues bien, si ese tratamiento se les da a las percepciones salariales cuyo cobro se retrasa y acumula por una disputa judicial, el mismo tratamiento debe darse a las pensiones y prestaciones asimiladas o complementos de las mismas, que -ex. art. 17.2.a 1ª y 2ª- "tendrán la consideración de rendimientos del trabajo", cuyo cobro e imputación temporal se retrasa y acumula por el mismo y único motivo: una disputa judicial sobre la cuantía o procedencia del derecho a su percepción.

Y por ello este Tribunal considera que en un caso como el que resolvió en su día el T.E.A.R. de Galicia, a las cantidades percibidas de períodos anteriores, cuando los períodos concernidos superen los dos años, sí les es de aplicación la reducción prevista en el art. 18.2 de la Ley 35/2006, porque la exclusión del mismo de las rentas del art. 17.2.a) obedece a una causa de irregularidad diferente a la que aquí tratamos, como se ha expuesto.

Quinto.

Y a la misma solución se llega si se apela al espíritu y finalidad de ese art. 18 de la Ley 35/2006.

Espíritu y finalidad que es el canon hermenéutico fundamental -pues "fundamentalmente" dice el art. 3.1 del Código civil cuando relaciona los cánones de interpretación normativos- a la hora de interpretar toda norma, y por tanto el fundamental a la hora de interpretar lo que dispone ese art. 18.

Finalidad de esas reducciones que está presente en las referencias jurisprudenciales del comienzo del Fundamento de Derecho anterior, y finalidad que es "la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva" [S.T.S. de 03/05/2011 (Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007)], en suma, mitigar "las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto" [STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015]).

Y resulta evidente que hacer tributar acumuladamente en un solo año -ex. art. 14.2 de la Ley 35/2006- a un obligado por los atrasos de unas pensiones que tendría haber percibido a lo largo de 8 años, con un impuesto progresivo como lo es el I.R.P.F., supone una manifiesta sobreimposición dimanante de la pura progresividad del impuesto, lo que resulta ciertamente injusto; salvo que a ese obligado se le permita aplicar la reducción del art.

18.2 de la Ley 35/2006; solución con la que se cumple el espíritu y finalidad de ese art. 18 a la hora de aplicarlo a casos como éstos, y al que resolvió en su día el T.E.A.R. de Galicia.

Sexto.-

Ahora bien, lo expuesto debe matizarse en el sentido siguiente.

La reducción se aplica a los atrasos de pensiones o de complementos de las mismas percibidos tras una sentencia judicial cuyo devengo se haya producido antes de la repetida firmeza de la sentencia judicial que los haya reconocido, y siempre que sean atrasos que se hubieran comenzado a devengar más de 2 años antes de esa sentencia.

Pero la reducción no se aplica a los atrasos de pensiones o de complementos de las mismas devengados tras la sentencia, ni aunque, como ocurrió en el caso resuelto por el T.E.A.R. de Galicia, se perciban conjuntamente con los de los periodos previos a la sentencia. Los atrasos posteriores a la sentencia serán rentas corrientes del año en que se devenguen y se integrarán, sin reducción alguna, con las demás rentas en la B.I. de tal año o ejercicio.

Y de hecho la propia obligado así lo entendió, pues, recuérdese, la pretensión que ella instó ante la Agencia Tributaria no se extendió a los atrasos que percibió correspondientes a los meses del año 2014 en que la sentencia del Juzgado de lo Social adquirió firmeza, y que ella percibió junto con los correspondientes a los de todos esos períodos anteriores del 2006 al 2013, en enero de 2015

Séptimo.-

Por todo lo expuesto, debe dársele la razón sólo en parte al Director de Gestión, pues si bien es cierto que en los casos como el que nos ocupa, no puede aplicarse la reducción del apartado 3 del art. 18 de la Ley 35/2006, sí que puede y debe aplicarse la del apartado 2 de dicho artículo.

Por lo expuesto,

Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.,

ACUERDA

ESTIMARLO PARCIALMENTE fijando el siguiente criterio:

Quando se perciban pensiones o prestaciones asimiladas de períodos anteriores, o complementos o recargos de las mismas de tales períodos, porque una sentencia judicial así lo haya reconocido, a las cantidades percibidas de períodos anteriores, cuando los períodos concernidos superen los dos años, no les resulta de aplicación la reducción del apartado 3 del art. 18. de la Ley 35/2006, pero sí la del apartado 2 de dicho artículo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.