

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088166

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 6392/2022

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. *Imputación temporal de la cantidad percibida como «rendimientos del trabajo» por los recurrentes, consecuencia de la anulación por resolución judicial de la denegación de su solicitud a prolongar su permanencia en el servicio activo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En este caso, los TEAR de Valencia y de Cataluña han resuelto con criterios opuestos dos casos cuyos presupuestos fácticos son sustancialmente iguales, pues en ambos casos se trata de empleados públicos -sendos médicos, respectivamente-, a los que, tras que sus empleadores -Organismos del Sistema Público de Salud- les hubieran denegado la prolongación en el servicio activo, con lo que les habían obligado a jubilarse, habían recurrido en vía contenciosa frente a tal hecho, y los Tribunales habían terminado dándoles la razón, obligando a esos empleadores a readmitirlos y a pagarles las retribuciones dejadas de percibir, resultando que al final no se habían reincorporado, y habían terminado cobrando en un único año (en el que había terminado la correspondiente pendencia judicial) una cantidad -las retribuciones dejadas de percibir- correspondiente a varios años.

A pesar de que tanto el TEAR de Valencia como el de Cataluña consideraron que las cantidades percibidas por los interesados de sus respectivas reclamaciones habían sido unos «rendimientos del trabajo», la divergencia entre ambos Tribunales alcanza a la posible aplicación a los respectivos casos de lo dispuesto en el apdo. 2.a) del art. 14 «Imputación temporal» de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

En suma, para el TEAR de Cataluña debía aplicarse ese apdo. 2.a) porque la cantidad que percibió el obligado tributario había sido fruto de la sentencia judicial con la que terminó su litigio con la Sanidad Pública y le reconoció el derecho a percibirla; mientras que para el TEAR de Valencia ese apartado 2.a) no debía aplicarse porque el objeto de litigio que mantuvo el obligado tributario con la Sanidad Pública había sido su reincorporación al servicio, y no el derecho a percibir una cantidad, y ello sin perjuicio de que tal derecho a percibirla hubiera sido luego consecuencia mediata de la estimación del recurso interpuesto, y por ello ese TEAR de Valencia considera que debe aplicarse el apdo. 2.b).

Pues bien, el Tribunal Central entiende que, si esos rendimientos del trabajo se percibieron con causa en la ejecución de esa sentencia, va de suyo que había una pendencia judicial que afectaba de manera nuclear al derecho de ese médico a percibir tales «rendimientos del trabajo».

No estamos aquí ante un mero retraso en la percepción de unos emolumentos devengados en los años del 2015 al 2017 que, por circunstancias no achacables al perceptor, se terminaron cobrando en 2018, que es lo que hubiera permitido aplicar lo que recoge el primer inciso de la regla especial de imputación del apdo. 2.b).

En el caso resuelto por el TEAR de Valencia, el obligado tributario recibió en 2018 unos «rendimientos del trabajo» correspondientes a períodos anteriores (del 2015 al 2017), cuyo derecho a percibirlos fue reconocido por una sentencia con la que finalizó una pendencia judicial que afectaba de manera nuclear su derecho a percibir tales rendimientos; y por ello a ese caso le resulta de aplicación la regla especial de imputación del apdo. 2.a).

Dicho esto, el Tribunal Central resuelve que la regla especial de imputación temporal del art. 14.2.a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) resulta de aplicación cuando exista una pendencia judicial de cuyo resultado derive el derecho a percibir la renta de que se trate, y ello aunque tal derecho no sea el objeto de esa pendencia judicial. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 12, 14, 18, 23, 56 y 63.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.

Ley 40/1998 (Ley IRPF).

Ley 18/1991 (Ley IRPF).

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado mediante acuerdo de la Vocal

Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de julio de 2022, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante el T.E.A.R. de Valencia) dictó resolución el 15/03/2022 en la reclamación económico-administrativa nº 12-2208-2020 atinente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante el I.R.P.F.), en la que la cuestión controvertida consistía en determinar si resultaba de aplicación al supuesto alcanzado por la resolución la regla especial de imputación temporal del art. 14.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F.

El supuesto alcanzado por esa resolución consistía en lo siguiente:

El obligado tributario concernido era un sanitario -médico- de la sanidad pública valenciana, al que ésta le denegó en el año 2015 su solicitud de prolongación de permanencia en servicio activo, con lo que lo jubiló forzosamente.

Frente a ese acuerdo denegatorio de su permanencia recurrió en reposición, recurso que fue desestimado.

Después de lo cual, interpuso un recurso contencioso-administrativo, que el T.S.J. de la Comunidad Valenciana estimó mediante una sentencia que fue declarada firme el 14/06/2018, con la que falló lo siguiente:

< Reconocemos el derecho del recurrente a la prolongación de permanencia en el servicio activo y consiguiente incorporación a su puesto de trabajo, salvo que concurriese causa legal de jubilación, con abono de las diferencias retributivas existentes, en su caso, entre las percibidas por su jubilación y las propias del puesto que ocupaba. >

En ejecución de esa sentencia, y sin perjuicio de que él optó por permanecer jubilado, recibió 181.276,98 euros como derechos económicos que había dejado de percibir de 2015 a 2018.

El obligado tributario consideró que no debía tributar por la totalidad de esa renta de 181.276,98 euros en el año 2018.

Sin embargo, la Dependencia de Gestión Tributaria de Castellón, tras tramitar un procedimiento de comprobación limitada, giró una liquidación a ese obligado tributario relativa a su tributación por el I.R.P.F. de 2018, liquidación con una deuda de 22.645,60 euros, comprensiva de 21.678,29 de cuota y 967,31 de intereses de demora, que le giró al considerar que por aplicación de lo dispuesto en el art. 14.2.a) de la Ley 35/2006, el obligado debería haber tributado por la totalidad de ese importe en 2018, año en que lo percibió en ejecución de la referida sentencia judicial firme:

< se le liquida al contribuyente por el importe percibido en ejecución de dicha Sentencia por los importes devengados a fecha de la firmeza de la misma en el 2018 >

Frente a ese acuerdo y liquidación provisional el obligado interpuso una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Valencia, que le dio a la misma el nº 12-02208-2020.

Segundo.

El T.E.A.R. de Valencia estimó esa reclamación, anulando la liquidación girada al considerar que los rendimientos de trabajo percibidos en ejecución y a consecuencia de dicha sentencia debían imputarse a los ejercicios en que fueron exigibles (de 2015 a 2018, ambos inclusive) atendiendo a lo que dispone el art. 14.2 b) de la Ley 35/2006, y no al ejercicio en que había ganado firmeza la sentencia (el 2018) por aplicación del art. 14.2.a) de esa Ley.

Resolución en la que el T.E.A.R. dejó dicho lo siguiente:

< Por tanto, entiende este Tribunal que, en sede judicial se debatía el derecho o no del obligado a permanecer en servicio activo y que no procedía acceder de forma forzosa a la situación de jubilación por edad, no siendo objeto de discusión el derecho a la percepción de determinados rendimientos de trabajo o atrasos que se adeudaran ni tampoco la cuantía de estos, puesto que ni se habían devengado ni eran objeto de reclamación expresa por el interesado.

Así, en los Antecedentes de Hecho de la repetida Sentencia, se señala que el objeto del recurso es la impugnación de la resolución de .../.../2016 del Director General de Recursos Humanos que desestima recurso de reposición interpuesto frente a resolución de .../.../2015 del Gerente del Departamento de Salud de ... denegatoria

de la prolongación de permanencia en servicio activo y jubilación forzosa por edad del interesado. Es decir, en ningún momento es objeto de litigio el derecho del reclamante a percibir rendimientos de trabajo o atrasos devengados dejados de percibir, no hay reclamación de cantidad alguna. No obstante lo cual, resulta consecuencia mediata de la estimación del recurso interpuesto, en primer lugar el derecho del recurrente a prolongar su permanencia en el servicio activo con la reincorporación en su puesto de trabajo, con fecha de efectos de la baja por jubilación forzosa que se anula y en segundo lugar el abono de las diferencias retributivas existentes entre las percibidas por jubilación y las propias del puesto de trabajo. En el caso que nos ocupa, y según se desprende de la documentación aportada, dicha compensación económica se produjo mediante el abono por el Departamento de Salud de ... del importe de 181.276,98 euros, correspondientes a los derechos económicos que se derivaban de la reincorporación ordenada en Sentencia por el período en el que se prolongó la situación de jubilación que dicha sentencia anula, así como el reintegro por el interesado del importe de 90.966,23 euros por cuantía de la pensión de jubilación percibida indebidamente en dicho período, es decir no hubo abono por diferencias entre lo percibido y el importe declarado por pensión que correspondía reintegrar.

En consecuencia, y de acuerdo con lo previsto en el anteriormente transcrito artículo 14.2.b) de la LIRPF, los rendimientos del trabajo percibidos en ejecución y a consecuencia de la citada sentencia han de imputarse al ejercicio en que fueron exigibles, 2015 a 2018, y no al ejercicio en que haya ganado firmeza la sentencia, (art. 14.2.a), ya que para este último caso, la norma exige que se cuestione en sede judicial el derecho a la percepción o la cuantía de los rendimientos, es decir, no existen rentas que no se hubieran satisfecho en todo o en parte y que se encontraran pendiente de acordarse en sede judicial el derecho a percibir las o la cuantía de las mismas, son circunstancias que no concurren en el presente caso, independientemente que, por ejecución en sus estrictos términos y derivada de la reincorporación al servicio activo, la sentencia ordene el abono de los derechos económicos correspondientes, que, repetimos, no constituía el objeto de la demanda.

En el mismo sentido expresado se pronuncia la sentencia nº 427/2010, dictada por el TSJ Las Palmas de Gran Canaria, clarificadora a los efectos que aquí se discuten y en un supuesto similar al aquí discutido, la cual establece en su fundamento de derecho segundo:

(...)

En definitiva, compartimos el criterio mantenido en la anterior sentencia, por cuanto no consideramos que, en el caso que nos ocupa, fuera objeto de reclamación en sede judicial el pago de renta determinada o atrasos de trabajo que estuvieran pendientes de abonar. La pretensión del interesado era que se le estimase el derecho a prolongar su permanencia en el servicio activo sin que procediera acceder a la jubilación de forma forzosa, siendo esto lo que se le reconoce en sentencia, con las consecuencias administrativas y económicas que de ello se deriven.
>

Tercero.

Sobre la misma cuestión se había pronunciado en sentido distinto el T.E.A.R. de Cataluña en resolución de 02/06/2020 (nº. 08-11464-2016), en la que señaló al respecto:

< QUINTO.- Inicialmente se alega que deberían imputarse al IRPF de 2014, pues es en fecha .../02/2014 cuando se produce el acuerdo que la propia interesada suscribió (su marido fallece en el año 2012) con el ICS. Ni la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso nº ... de ..., ni la del TS fijan cantidad concreta a percibir, por lo que su marido tuvo que iniciar un expediente tendente a determinar y liquidar las cantidades a percibir, expediente que finalizó la interesada en el año 2014. Pues bien, conforme al artículo 14.2.a), cuando no se hubiera satisfecho una renta de cualquier tipo, en todo o en parte, por estar pendiente de resolución judicial "el derecho a su percepción o su cuantía", los importes no satisfechos se han de imputar al período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. Estamos ante un criterio que exige que la resolución judicial que señale que el contribuyente tiene derecho a percibir la renta o determine su cuantía. En ese caso la imputación se hace al ejercicio en que la resolución judicial adquiera firmeza, aunque el cobro se produzca después.

Respecto de la "firmeza de la resolución judicial", debe entenderse que es aquella resolución judicial sobre la que no cabe recurso alguno.

La Sentencia de Tribunal Supremo de fecha .../.../2011 (Rec Cas. ...), confirma la dictada por el TSJ de Cataluña en fecha .../.../2008 (Rec ...), que desestima el recurso de apelación interpuesto por el Instituto Catalán de la Salud contra la dictada en primera instancia por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número ... de ... en fecha .../.../2008 en el procedimiento abreviado número ..., y por la que se anulaba la Resolución del Director Gerente del Instituto Catalán de la Salud de ...de ... 2004, que denegó la solicitud de prolongar su actividad en el servicio activo y declaraba la situación administrativa de jubilación forzosa, reconociendo el derecho de parte recurrente a ser restituida y permanecer en la situación de servicio en su plaza de facultativo con el límite de edad de 70 años o hasta que un plan de ordenación de recursos humanos imponga su jubilación, con abono de las retribuciones que legalmente le correspondan, más intereses legales devengados.

Aquí es la Sentencia de Tribunal Supremo de fecha .../.../2011 la que determina la "firmeza", pues es la resolución judicial contra la que no cabe recurso y resuelve definitivamente el "derecho a la percepción". Aunque la determinación concreta de la indemnización a percibir (consistente en los sueldos dejados de percibir de no haberse producido la jubilación forzosa mas los correspondientes intereses) se acuerde con posterioridad con el ICS (entidad condenada al abono), es la Sentencia del Tribunal Supremo quien marca la firmeza del derecho a su percepción y determina su imputación en el IRPF de 2011 regularizado. El acuerdo con el ICS no es una resolución judicial, sino un acuerdo con la parte condenada sobre la cuantía a percibir por el derecho reconocido judicialmente. No hay otra resolución judicial posterior a la sentencia del Tribunal Supremo que haya resuelto cuestión alguna sobre la indemnización (por ejemplo la cuantificación de la indemnización acordada por el ICS).

Procede así desestimar la posible imputación al IRPF de 2014 (año en que se acuerda con el ICS la indemnización y percibe la misma), en cuyo caso sería imputable al año 2012 del fallecimiento conforme al artículo 14.4 LIRPF, aspecto que se pasa a analizar en el siguiente fundamento de derecho.

SEXTO.- Plantea adicionalmente la interesada que su imputación debe trasladarse al año 2012 en que se produce el fallecimiento, y no al año 2011 de la resolución judicial.

Pues bien, de haber fallecido el esposo de la interesada antes de recaer resolución judicial firme, la indemnización percibida debería declararse en ejercicio 2012 conforme al artículo 14.4 LIRPF. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la consulta V0240-17:

[.../...]

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, la resolución judicial firme (Sentencia de .../.../2011 del Tribunal Supremo) se sitúa en un ejercicio 2011, anterior al año 2012 en que se produce el fallecimiento del esposo de la interesada, debiendo estarse a lo dispuesto en el artículo 14.2.a) LIRPF por prevalencia sobre el artículo 14.4 LIRPF e imputarse la indemnización percibida en el IRPF de 2011 regularizado. Procede así desestimar las alegaciones formuladas por la interesada. >

Cuarto.

A la vista de los antecedentes anteriores y de la propuesta formulada al respecto por el Presidente del T.E.A.R. de Valencia, el pasado 26/07/2022 la Vocal Coordinadora de este T.E.A.C. acordó iniciar el procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, previsto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, otorgando, con carácter previo a la adopción de tal resolución, trámite de alegaciones por plazo de un mes tanto a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda como a la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.

Quinto.

En el trámite que se le concedió a tal efecto, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda efectuó las alegaciones siguientes:

< Una vez expuestos de manera resumida los criterios manifestados por los referidos tribunales, se considera que el criterio establecido ajustado a la normativa del Impuesto es el establecido por el TEAR de Cataluña con base en las siguientes

II. ALEGACIONES

PRIMERA. Como regla general, en el IRPF los rendimientos del trabajo se imputan "al período impositivo en que sean exigibles por su percceptor" (artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto).

Ahora bien, junto con esta, la Ley del Impuesto recoge en su artículo 14.2 unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la incluida en su letra a), donde se establece lo siguiente:

"...".

Conforme con esta regulación, no puede afirmarse -como hace el TEAR de la Comunidad Valenciana- que los rendimientos correspondientes al espacio temporal de denegación de la prolongación del servicio activo (de 2015 a 2018) fueran exigibles por el percceptor (trabajador) en los distintos períodos impositivos en que regía aquella denegación, pues denegada la prolongación del servicio activo -y vigente esa denegación- aquel no podía exigir a su pagador que le abonase unos rendimientos, por lo que la exigibilidad solo puede derivar (en este caso) de la propia sentencia estimatoria.

SEGUNDA. En la sentencia nº .../2018 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que da lugar al abono de los rendimientos del trabajo se reconoce "el derecho del recurrente a la prolongación de permanencia en el servicio activo y consiguiente incorporación a su puesto de trabajo, salvo que concurriese causa legal de jubilación, con abono de las diferencias retributivas existentes, en su caso, entre las percibidas por su jubilación y las propias del puesto que ocupaba ...;"

Partiendo de lo relatado en el párrafo anterior, el TEAC de la Comunidad Valenciana entiende "que, en sede judicial se debatía el derecho o no del obligado a permanecer en servicio activo y que no procedía acceder de forma forzosa a la situación de jubilación por edad, no siendo objeto de discusión el derecho a la percepción de determinados rendimientos de trabajo o atrasos que se adeudaran ni tampoco la cuantía de estos, puesto que ni se habían devengado ni eran objeto de reclamación expresa por el interesado (...);".

Es decir, en ningún momento es objeto de litigio el derecho del reclamante a percibir rendimientos de trabajo o atrasos devengados dejados de percibir, no hay reclamación de cantidad alguna (...).

En consecuencia, (...) los rendimientos del trabajo percibidos en ejecución y a consecuencia de la citada sentencia han de imputarse al ejercicio en que fueron exigibles, 2015 a 2018, y no al ejercicio en que haya ganado firmeza la sentencia, (art. 14.2.a), ya que para este último caso, la norma exige que se cuestione en sede judicial el derecho a la percepción o la cuantía de los rendimientos (...);".

Por tanto, no se comprende cómo teniendo en cuenta la propia afirmación del TEAC de "que ni se habían devengado" -respecto a los rendimientos que en su resolución imputa a los ejercicios 2015 a 2018- se puede llegar a imputar a esos períodos, pues sin devengo -la RAE define devengar como "Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título"- no puede hablarse de exigibilidad por el perceptor.

TERCERA. Incluso asumiendo la consideración del TEAR de la Comunidad Valenciana de "que, en sede judicial se debatía el derecho o no del obligado a permanecer en servicio activo y que no procedía acceder de forma forzosa a la situación de jubilación por edad, no siendo objeto de discusión el derecho a la percepción de determinados rendimientos de trabajo o atrasos", lo que lleva al Tribunal a descartar la aplicación del artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006 -"ya que para este último caso, la norma exige que se cuestione en sede judicial el derecho a la percepción o la cuantía de los rendimientos"-, no sería hasta la firmeza de la resolución judicial (2018) cuando el contribuyente pudiera exigir al empleador el abono de los rendimientos, por lo que la regla general de exigibilidad llevaría también al mismo período 2018 la imputación temporal de los rendimientos.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera -respecto a las resoluciones objeto de análisis- que debe confirmarse el criterio establecido por el TEAR de Cataluña, debiendo rechazarse el del TEAR de la Comunidad Valenciana. >

Sexto.

Mientras que en el trámite concedido en el presente procedimiento, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. alegó que:

< PRIMERA.- Planteamiento de la cuestión controvertida.

En ambas resoluciones, los casos planteados consisten en determinar la imputación temporal de una indemnización percibida por los recurrentes, una vez se ha anulado la denegación de su solicitud a prolongar su permanencia en el servicio activo.

La imputación temporal de las rentas se recoge en el artículo 14 LIRPF, que en su apartado 1 establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación al período impositivo en que son exigibles por el perceptor. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye reglas especiales de imputación temporal, reglas de la que procede mencionar aquí las dos primeras (el énfasis es nuestro):

<<...>>

Este Departamento entiende que para poder aplicar la regla del 14.2.b) de LIRPF debe estar reconocido el derecho a percibir una determinada remuneración, pues de lo contrario no podría resultar exigible. Esta regla es habitualmente utilizada en caso de percibir atrasos.

SEGUNDA. Análisis de la resolución estimatoria del TEAR de la Comunidad de Valencia.

El TEAR de la Comunidad Valenciana entiende que lo que se debate en sede judicial es el derecho o no a permanecer en servicio activo, y no siendo objeto de discusión el derecho a la percepción de determinados rendimientos o atrasos. Es más, el propio Tribunal reconoce que durante ese período ni se habían devengado, ni eran objeto de reclamación expresa por el interesado.

Además, añade: "En ningún momento es objeto de litigio el derecho del reclamante a percibir rendimientos de trabajo o atrasos devengados dejados de percibir, no hay reclamación de cantidad alguna."

Concluye el Tribunal que durante el periodo que se prolongó el litigio, estando el contribuyente en situación de jubilación forzosa (2015 a 2018), la compensación económica correspondiente a los derechos económicos que debió recibir de haber permanecido en activo, han de imputarse al ejercicio en que "fueron exigibles" (2015 a 2018), en aplicación del artículo 14.2.b) LIRPF.

Resulta cuanto menos contradictorio, entender "exigibles" unos rendimientos del trabajo durante unos ejercicios en los que, en palabras del Tribunal, no se habían devengado, ni éstos habían sido reclamados por cuantía alguna por el contribuyente. Más aún cuando en el momento de adquirir firmeza la sentencia, se trata de ejercicios en los que ya habían transcurrido los plazos de prescripción previstos en el artículo 66 de la LGT.

Entiende, este Departamento, que "la determinación del derecho a su percepción o su cuantía" que exige el legislador para aplicar la regla del artículo 14.2.a) LIRPF, se puede entender intrínseco en el propio objeto del litigio, pues solo en ejecución de la sentencia judicial se puede entender exigible la compensación económica reconocida.

TERCERA.- Consultas de la Dirección General de Tributos.

Así lo ha entendido la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), como se puede apreciar en las siguientes consultas tributarias vinculantes para la Agencia Tributaria:

- Consulta V2481-14, de 23 de septiembre. La consultante fue jubilada forzosamente al cumplir la edad de 65 años el 29 de junio de 2012. Dicha actuación fue recurrida por la consultante y estimada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia firme de 20 de abril de 2014, mediante la que se determinaba la incorporación inmediata a su puesto de trabajo, la cual se produjo el 21 de abril de 2014. De acuerdo con dicha sentencia judicial, a la consultante le van a ser abonados los salarios dejados de percibir desde el 30 de junio de 2012 al 20 de abril de 2014. Asimismo, y como consecuencia de ello, deberá devolver a la Seguridad Social las cantidades percibidas en concepto de pensión de jubilación durante dicho periodo.

Ante la cuestión planteada, resuelve la DGT:

<< La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a concluir que será el período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza (2014) el periodo al que deban imputarse los salarios dejados de percibir y que la sentencia judicial reconoce el derecho a su percepción.

No obstante, en el presente caso no resultará aplicable la reducción del 40 por 100 que el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto establece para los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, pues el periodo de generación de los rendimientos que se satisfacen es inferior a dos años (según se indica, el periodo que abarcan los salarios a percibir es del 30 de junio de 2012 al 20 de abril de 2014).>>

- Consulta V0752-16, de 25 de febrero. Por Sentencia judicial dictada en 2012, firme en el año 2013, se abonan al consultante en el año 2015 determinadas cantidades en concepto de atrasos como consecuencia de su condición de funcionario en prácticas al verse afectado por Resolución de la Dirección General de la Policía de 25 de mayo de 2009, en la que se le declaraba no apto para el acceso a la Escala Básica del Cuerpo Nacional de Policía, y que comprenden al periodo de tiempo que abarca desde el año 2010 al 2014.

Ante la cuestión planteada, resuelve la DGT:

<< 1ª. Procederá imputar al período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza (2013) los rendimientos que abarcan hasta la fecha de la resolución judicial (art. 14.2.a) de la Ley del Impuesto). A su vez, la aplicación de esta regla de imputación determinará que en cuanto estos rendimientos comprendan un espacio temporal superior a dos años, como es el caso en relación a los rendimientos que abarcan desde el año 2010 hasta al año 2013, resultará aplicable la reducción del 40 por 100 que el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto establece para los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, partiendo de la consideración de que se satisfacen en un único pago.

2ª. Los rendimientos que correspondan desde la fecha de la sentencia hasta su abono, procederá imputarlos al respectivo período impositivo de su exigibilidad (art. 14.2.b) de la Ley del impuesto), pero sin que opere respecto a su importe el porcentaje de reducción del 40 por 100.>>

- Consulta V0779-22, de 25 de febrero. La cuestión planteada es "en marzo de 2022 he recibido un dinero por sentencia judicial correspondiente a ingresos de rendimiento en el trabajo (se me cesó de mi cargo como funcionario ilegalmente según la sentencia) entre OCT-2019 y JUN-2021. La sentencia fue firme en NOV-2021".

A lo que la DGT responde (el énfasis es nuestro):

<<La aplicación de la normativa expuesta al supuesto nos lleva a concluir que procederá imputar estos rendimientos del trabajo al período impositivo en el que adquiere firmeza la sentencia judicial que determina el derecho a la percepción de los rendimientos del trabajo objeto de consulta: 2021.

Adicionalmente, procede indicar que al haberse realizado su cobro en marzo de 2022 (así se indica en el escrito de consulta) no será necesaria la presentación de autoliquidación complementaria, pues se han percibido con anterioridad a la apertura del plazo de presentación de las declaraciones correspondientes al período impositivo 2021, plazo que se inicia el 6 de abril de 2022, tal como se establece en el artículo 8.1 de la Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2021, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos o telefónicos (BOE del día 18).>>

- Consulta V0868-22, de 21 de abril. La consultante ha percibido en 2021 unos rendimientos del trabajo reconocidos por sentencia judicial firme en 2020 y que se corresponden con unos incrementos salariales de enero de 2010 a enero de 2013 del convenio colectivo sectorial.

A lo que la DGT responde:

<< Por tanto, procederá imputar los rendimientos del trabajo analizados al período impositivo en que ha adquirido firmeza la sentencia judicial en que se reconoce el derecho a su percepción: 2020, según se indica en el escrito de consulta. A su vez, esa imputación a un único período impositivo y el hecho de abarcar el importe reconocido por sentencia judicial un espacio temporal superior a dos años (de enero 2010 a enero 2013) motivan que le resulte aplicable la reducción del 30 por 100 que el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) "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.>>

CONCLUSIÓN

Este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el TEAR de Cataluña en que resulta de aplicación la regla de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.a) de la LIRPF. Es decir, el período impositivo en el que la resolución judicial haya adquirido firmeza será al que se deban imputar los salarios dejados de percibir, ya que es la sentencia la que reconoce el derecho a su percepción. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El art. 229 "Competencias de los órganos económico-administrativos" de la Ley 58/2003 en su apartado 1.d) dispone que:

"1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio, por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista de lo dispuesto en ese precepto, y del acuerdo de inicio del pertinente procedimiento adoptado por la Vocalía Coordinadora de este Tribunal el pasado 26/07/2022, esta Sala del Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para adoptar la resolución en unificación de criterio que proceda en dicho procedimiento.

Segundo.

En los términos recogidos en los Antecedentes de Hecho anteriores, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Valencia y de Cataluña han resuelto con criterios opuestos dos casos cuyos presupuestos fácticos son substancialmente iguales, pues en ambos casos se trata de empleados públicos -sendos médicos, respectivamente, a los que, tras que sus empleadores -Organismos del Sistema Público de Salud- les hubieran denegado la prolongación en el servicio activo, con lo que les habían obligado a jubilarse, habían recurrido en vía contenciosa frente a tal hecho, y los Tribunales habían terminado dándoles la razón, obligando a esos empleadores a readmitirlos y a pagarles las retribuciones dejadas de percibir, resultando que al final no se habían reincorporado, y habían terminado cobrando en un único año (en el que había terminado la correspondiente pendencia judicial) una cantidad -las retribuciones dejadas de percibir- correspondiente a varios años.

A pesar de que tanto el T.E.A.R. de Valencia como el de Cataluña consideraron que las cantidades percibidas por los interesados de sus respectivas reclamaciones habían sido unos "rendimientos del trabajo", la divergencia entre ambos Tribunales alcanza a la posible aplicación a los respectivos casos de lo dispuesto en el apartado 2.a) del art. 14 "Imputación temporal" de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., que reza:

"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."

Un precepto que el T.E.A.R. de Cataluña consideró aplicable en el caso que dicho Tribunal analizó (Antecedente de Hecho tercero), con lo que entendió que la cantidad percibida debía imputarse como "rendimientos del trabajo" al año en el que había terminado la disputa judicial, mientras que el T.E.A.R. de Valencia entendió que no era aplicable en el suyo (Antecedente de Hecho segundo), con lo que la cantidad, en su caso, cobrada en 2018 debía imputarse como "rendimientos del trabajo" a los distintos años en que se habían ido devengado los respectivos importes (del 2015 al 2017) pagados luego de una sola vez (en 2018).

El precepto que nos ocupa no es nuevo, pues con el mismo tenor literal estaba ya en la anterior norma de rango legal que regulaba el I.R.P.F., el T.R. de la Ley del Impuesto aprobado por el R.D. Leg. 3/2004, y también en su art. 14.2.a):

"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."

Y antes también y también en su art. 14.2.a), y también con idéntica redacción, en el art. 14.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del I.R.P.F.:

"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."

En cambio, en la Ley 18/1991, de 6 de junio del I.R.P.F., que precedió a la Ley 40/1998, ese precepto no existía, ni otro similar o equiparable tampoco.

Comenzando con el análisis del precepto, y para comprender el alcance de lo que ese apartado 2.a) viene a regular, resulta imprescindible enmarcarlo en el artículo que lo incorpora:

"Artículo 14. *Imputación temporal.*

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.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

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 adquiriera 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.

c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.
- B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones de cada conjunto de activos deberá efectuarse en activos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras. En ningún caso podrá tratarse de bienes inmuebles o derechos reales inmobiliarios.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere esta letra h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

l) Las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

4. 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."

Y reparar en la ubicación sistemática de ese art. 14 dentro de la Ley 35/2006, de la que junto con el 12, 13 y 14 forma el Capítulo III "Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal" de su Título I "Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales", y con el que termina ese Título I, pues el siguiente, el 15, es el único del Título II "Determinación de la renta sometida a gravamen", y el ulterior, el 16, el primero del Título III "Determinación de la base imponible".

Por tanto, lo que dispone ese art. 14, incluida esa regla especial de su apartado 2.a), se proyecta sobre todas las rentas o, dicho más técnicamente, sobre todos los componentes de todo tipo de "renta", que la Ley del Impuesto contempla en los artículos siguientes.

Por otra parte, el art. 14.2.a) contiene un término, el de "renta", que no debe entenderse en el primero de sus significados literales según el diccionario de la RAE de <utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra>, lo que usualmente viene a ser una renta periódica, sino en el quinto significado o entrada de ese diccionario <en materia tributaria, importe neto de los rendimientos>, que es el del sentido técnico tributario, con que aparece en las normas tributarias, y más concretamente en la que regula el impuesto que grava "la renta de las personas físicas" -art. 1 de la Ley 35/2006-; por tanto, la regla especial que ese art. 14.2.a) contiene, resulta de aplicación a todas las rentas que viene a gravar el I.R.P.F., tanto a las que inicialmente deberían haberse cobrado periódicamente, como a las surgidas de una única percepción u operación.

En ese art. 14 las reglas general de imputación de "la renta" y, más concretamente, de "los ingresos y gastos que determinan la renta" gravable, son las del apartado 1, que, a pesar de que así se titula "Regla general", en singular, no contiene una regla general, sino tres reglas generales aplicables a los cuatro grandes componentes (I, II, III y IV) de "la renta" en la Ley 35/2006: una en la letra a) para (I) los rendimientos del trabajo y (II) los rendimientos del capital, otra en la letra b) para (III) los rendimientos de actividades económicas, y una tercera en la letra c) para (IV) las ganancias y pérdidas patrimoniales.

El apartado 2, y aquí sí en plural, regula toda una serie de "Reglas especiales", que nada tienen que ver unas con otras, de la que algunas sólo son aplicables a alguno de los componentes de "la renta", y otras aplicables a varios de esos componentes o a todos.

Y una de esas reglas especiales es la de la letra a) de ese apartado 2 que aquí nos ocupa.

Tercero.

El T.E.A.R. de Cataluña consideró aplicable al caso que él analizó lo dispuesto en ese apartado 2.a) razonando, en lo esencial, que:

< Pues bien, conforme al artículo 14.2.a), cuando no se hubiera satisfecho una renta de cualquier tipo, en todo o en parte, por estar pendiente de resolución judicial "el derecho a su percepción o su cuantía", los importes no satisfechos se han de imputar al período impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza. Estamos ante un criterio que exige que la resolución judicial que señale que el contribuyente tiene derecho a percibir la renta o determine su cuantía. En ese caso la imputación se hace al ejercicio en que la resolución judicial adquiriera firmeza, aunque el cobro se produzca después. >

Mientras que el T.E.A.R. de Valencia entendió que ese apartado 2.a) no era aplicable en su caso porque:

< Por tanto, entiende este Tribunal que, en sede judicial se debatía el derecho o no del obligado a permanecer en servicio activo y que no procedía acceder de forma forzosa a la situación de jubilación por edad, no siendo objeto de discusión el derecho a la percepción de determinados rendimientos de trabajo o atrasos que se adeudaran ni tampoco la cuantía de estos, puesto que ni se habían devengado ni eran objeto de reclamación expresa por el interesado.

Así, en los Antecedentes de Hecho de la repetida Sentencia, se señala que el objeto del recurso es la impugnación de la resolución de .../.../2016 del Director General de Recursos Humanos que desestima recurso de reposición interpuesto frente a resolución de .../.../2015 del Gerente del Departamento de Salud de ... denegatoria de la prolongación de permanencia en servicio activo y jubilación forzosa por edad del interesado. Es decir, en ningún momento es objeto de litigio el derecho del reclamante a percibir rendimientos de trabajo o atrasos devengados dejados de percibir, no hay reclamación de cantidad alguna. No obstante lo cual, resulta consecuencia mediata de la estimación del recurso interpuesto, en primer lugar el derecho del recurrente a prolongar su permanencia en el servicio activo con la reincorporación en su puesto de trabajo, con fecha de efectos de la baja por jubilación forzosa que se anula y en segundo lugar el abono de las diferencias retributivas existentes entre las percibidas por jubilación y las propias del puesto de trabajo...

En consecuencia, y de acuerdo con lo previsto en el anteriormente transcrito artículo 14.2.b) de la LIRPF, los rendimientos del trabajo percibidos en ejecución y a consecuencia de la citada sentencia han de imputarse al ejercicio en que fueron exigibles, 2015 a 2018, y no al ejercicio en que haya ganado firmeza la sentencia, (art. 14.2.a), ... >

En suma, para el T.E.A.R. de Cataluña debía aplicarse ese apartado 2.a) porque la cantidad que percibió el obligado tributario había sido fruto de la sentencia judicial con la que terminó su litigio con la Sanidad Pública y le reconoció el derecho a percibirla; mientras que para el T.E.A.R. de Valencia ese apartado 2.a) no debía aplicarse porque el objeto de litigio que mantuvo el obligado tributario con la Sanidad Pública había sido su reincorporación al servicio, y no el derecho a percibir una cantidad, y ello sin perjuicio de que tal derecho a percibirla hubiera sido luego <consecuencia mediata de la estimación del recurso interpuesto>, y por ello ese T.E.A.R. de Valencia considera que debe aplicarse el apartado 2.b).

Dos criterios opuestos para casos substancialmente idénticos.

Al respecto, este Tribunal Central ya adelanta que no comparte el criterio del T.E.A.R. de Valencia.

El que la cantidad que percibió ese obligado tributario con causa en la ejecución de la sentencia de la Sala de lo Contencioso del T.S.J. de la Comunidad Valenciana, tenía para él la consideración de "rendimientos del trabajo", para el T.E.A.R. de Valencia es claro, y así lo recoge en su resolución. Pues bien, si esos rendimientos del trabajo se percibieron con causa en la ejecución de esa sentencia, considera este Tribunal Central que va de suyo que había una pendencia judicial que afectaba de manera nuclear al derecho de ese médico a percibir tales "rendimientos del trabajo".

En el caso que nos ocupa, en los años del 2015 al 2017 el obligado tributario afectado no podía estar seguro de que, aunque fuera más tarde, terminaría cobrando esos "rendimientos del trabajo"; no sabía si iba a terminar cobrando esos importes de "rendimientos del trabajo", o no, y no lo sabía porque no podía saberlo, ya que lo que se estaba discutiendo en su pleito contencioso-administrativo afectaba de manera directa a su derecho a percibirlos.

Por tanto, no estamos aquí ante un mero retraso en la percepción de unos emolumentos devengados en los años del 2015 al 2017 que, por circunstancias no achacables al perceptor, se terminaron cobrando en 2018, que es lo que hubiera permitido aplicar lo que recoge el primer inciso de la regla especial de imputación del apartado 2.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."

Esta regla especial de imputación del apartado 2.b) resulta aplicable a los casos en los que perceptor de una renta sabe que se ha perfeccionado su derecho a percibirla, y a percibirla ya en el año (ejercicio) de que se trate, hasta el punto de que la misma es ya "exigible" para él, sin perjuicio de lo cual, y sin que se discuta ese derecho, su percepción efectiva se retrasa a un (os) año (s) posterior (es), sin que pueda atribuírsele a él responsabilidad en tal retraso.

Y eso no es lo que este Tribunal considera que ocurrió en el caso que resolvió el T.E.A.R. de Valencia.

En el caso resuelto por el T.E.A.R. de Valencia, el obligado tributario recibió en 2018 unos "rendimientos del trabajo" correspondientes a períodos anteriores (del 2015 al 2017), cuyo derecho a percibirlos fue reconocido por una sentencia con la que finalizó una pendencia judicial que afectaba de manera nuclear su derecho a percibir tales rendimientos; y por ello a ese caso le resulta de aplicación la regla especial de imputación del apartado 2.a).

Lo expuesto, además, se ve reforzado si apelamos a la teleología del precepto, y recordamos que el que atiende "al espíritu y finalidad" de la norma es el canon hermenéutico fundamental según el art. 3.1 del Código civil, que -ex art. 12.1 de la Ley 58/2003- resulta de aplicación también en el ámbito tributario; resultando que para este Tribunal el "espíritu y finalidad" de la regla especial de imputación temporal del art. 14.2.a) es la de servir a "la seguridad jurídica", que es un principio que nuestra Constitución viene a garantizar en su art. 9.3.

Para los casos que contempla, en que no se sabe si una renta debe tenerse en cuenta o no a la hora de tributar por ella, porque esté pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a la percepción de la misma o la de su cuantía, esa regla especial del art. 14.2.a) zanja la cuestión remitiendo la ubicación de esa renta

al período impositivo en que la correspondiente resolución judicial adquiera firmeza. Desde el punto de vista de "la seguridad jurídica", una solución impecable, pues el momento en el que una resolución judicial adquiere firmeza es sólo y exclusivamente un único momento: en el que ya no cabe recurso ordinario alguno frente a la misma, con lo que la renta de que se trate deberá imputarse al período impositivo que incluya ese concreto momento.

Seguridad jurídica para los obligados y también para la Administración tributaria.

Finalmente, este Tribunal quiere hacer una reflexión sobre un extremo de indudable interés aquí, como es la incidencia que la aplicación de esa regla especial del art. 14.2.a) puede tener en la progresividad del impuesto.

El I.R.P.F. es un impuesto anual, que, según los arts. 2 y 12.1 de la Ley 35/2006, grava la renta que el contribuyente haya obtenido durante cada año natural, y por ello hay que determinar de manera precisa qué rentas son las que se obtienen "cada" año, porque éstas, las obtenidas cada año son las que deben y van a ser gravadas por el Impuesto los años respectivos; y además el I.R.P.F. es un impuesto progresivo, pues progresiva es la tarifa del impuesto (art. 63 de la Ley 35/2006) que grava la parte general de la B.I., e incluso también en cierta manera progresivo es para aquéllos cuya B.I. sólo tienen renta del ahorro, ya que también ellos tienen derecho a aplicar los mínimos personal y familiar de los arts. 56 y ss., lo que de manera clara aporta también una cierta progresividad.

Pues bien, teniendo en cuenta que estamos ante un impuesto anual y progresivo, ello debemos unirlo a que, en los términos que ya hemos expuesto antes, la regla especial de imputación del art. 14.2.a) resulta de aplicación a todas las rentas que viene a gravar el I.R.P.F., tanto a las surgidas de una única percepción u operación, como a las que se cobran periódicamente; con lo que, si de las que se cuestiona judicialmente el derecho a percibir las son, por ejemplo, unas rentas periódicas inmobiliarias o del trabajo, que van a la tarifa general, y la solución judicial alcanza a las de varios años, el llevar todas esas rentas de varios años al período en el que la correspondiente solución judicial adquiera firmeza, ello producirá, en principio, una indeseable progresividad a la hora de gravar tales rentas por el I.R.P.F.

Lo que ocurre es que la propia Ley del Impuesto contiene mecanismos para eliminar o atenuar ese exceso de progresividad, como los de los art. 18.2 y 23.3:

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

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.

.../...

Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones [de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario]

3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

.../..."

Que son normas que la Administración viene aplicando pacíficamente cuando se dan los presupuestos para ello, como consecuencia de que haya entrado en juego la regla especial de imputación del art. 14.2.a); como ocurrió precisamente en los casos de los obligados tributarios que dieron lugar a las reclamaciones ante el TEAR de Valencia y de Cataluña que aquí examinamos.

Por todo lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de 26/07/2022 de la Vocal Coordinadora de este Tribunal Económico Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

ACUERDA

UNIFICAR CRITERIO en el sentido siguiente:

La regla especial de imputación temporal del art. 14.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. resulta de aplicación cuando exista una pendencia judicial de cuyo resultado derive el derecho a percibir la renta de que se trate, y ello aunque tal derecho no sea el objeto de esa pendencia judicial.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.