

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092724

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 1968/2021

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. *Aplicación del límite máximo del importe de las rentas del trabajo que permiten aplicar la reducción.* El contribuyente considera que le es de aplicación la reducción prevista en el art. 18 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) pues no le resultaría de aplicación el límite de 1.000.000 euros al tener origen la renta en un contrato firmado con anterioridad al establecimiento de este límite. Entiende que la no posibilidad de aplicación de este límite supondría una vulneración de sus derechos adquiridos en el tiempo y que es contraria a los principios de seguridad jurídica -art. 9.3 de la Constitución Española-, irretroactividad de las normas tributarias -art. 10.2 de la Ley 58/2003 (LGT)- y principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad -art. 31 de la Constitución Española-.

En primer lugar, la imputación temporal de la renta en cada ejercicio tiene lugar para los rendimientos del trabajo en el momento de su exigibilidad. En el caso de una indemnización por cese de la relación laboral, esta tendrá lugar en el momento de la firma de cese que es cuando se produce la determinación de la renta. En este caso el cese tiene lugar en el año 2015, imputándose por tanto la renta en ese ejercicio 2015, tal y como hizo el contribuyente incluyendo en su declaración de este ejercicio el total de la indemnización.

Respecto al devengo, en el IRPF este tiene lugar el 31 de diciembre de cada año tal y como establece el art. 12 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), siendo la fecha del devengo de vital importancia, pues tal y cómo señala el art. 21 de la Ley 58/2003 (LGT), en ella se determinan los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Pues bien, entiende el Tribunal que, como resulta del mencionado art. 21 de la Ley 58/2003 (LGT), la ley aplicable a cualquier renta es la vigente a la fecha de devengo del Impuesto, sin que se contemple ninguna excepción -ni retroactividad ni ultraactividad- para este concreto caso, las rentas que puedan aplicar la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). La legislación aplicable al año de su obtención será la que regule si se les aplica, o no, algún porcentaje de reducción que corrija la progresividad y, en su caso, de que importe -ha variado entre el 40% y el 30%- así como la aplicación de límites.

Por tanto, el Tribunal entiende que la normativa vigente en la fecha de devengo del Impuesto se aplica a todo el importe de la renta devengada -exigible-, sin que se tengan en cuenta las redacciones vigentes durante el período plurianual en el que se fue generando el derecho al cobro. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10 y 21.

Constitución Española, arts. 9 y 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 17/03/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/02/2021 contra el acuerdo de resolución del **recurso de reposición de 12 de enero de 2021 dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid, Administración de ...**, por la que se recurre el acuerdo parcialmente estimatorio de resolución de rectificación de autoliquidaciones (2020GR...8Y).

Segundo.

El reclamante presentó el día 31-05-2016 modelo 100 por el que presenta su declaración de IRPF ejercicio 2015, arrojando como resultado una cantidad a devolver de 233.738,03. **El reclamante declaró unos rendimientos del trabajo (casilla 001) por importe de 6.166.620,43 que incluía indemnización percibida del BANCO_1, S.A**

(BANCO_1) por importe de 5.490.027 euros como consecuencia del desistimiento unilateral por parte de la entidad del contrato de alta dirección (de fecha .../2009) que unía al reclamante con esta.

Con fecha **18-04-2020** el reclamante presentó **solicitud de rectificación** de autoliquidación en la que solicitaba:

- Devolución de ingresos indebidos por importe de 78.300 euros por procedencia en la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 e) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) por aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo nº3678/2019 de 5 de noviembre.

- Aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la LIRPF al resto de la indemnización no exenta en tanto que en el momento de la firma del contrato de trabajo de alta dirección (de fecha .../2009) , no pudo prever las modificaciones introducidas por la Ley 39/2010 de PGE para el año 2011 y la Ley 16/2012, que excluían de dicho beneficio a cualquier renta superior a 1.000.000,00 euros.

El órgano gestor dicta **acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 9 de octubre de 2020**, en el que acuerda:

- Estimar la pretensión relativa a la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 e) LIRPF por ser de aplicación pues de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Supremo nº3678/2019 de 5 de noviembre se consideran exentos 7 días por año trabajado en virtud de contrato de alta dirección.

- Desestimar la pretensión de aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF a la parte de la indemnización no exenta, pues excede el límite previsto en la norma de 1.000.000 sin que pueda aplicarse a las rentas generadas con anterioridad los límites vigentes en normativa anterior.

Frente a dicho acuerdo de resolución, el reclamante interpone el **18/11/2020 recurso de reposición** frente al órgano gestor solicitando la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la LIRPF, al resto de la indemnización no exenta.

El órgano gestor dicta **acuerdo de resolución del recurso de reposición de fecha 12-01-2021** en el que acuerda **desestimar las pretensiones del reclamante**.

Tercero.

Contra dicho acuerdo de resolución del recurso de reposición, el reclamante interpuso ante este Tribunal la presente reclamación económico - administrativa haciendo uso de la facultad contenida en el **artículo 229.6 LGT** por la cuál cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano.

El reclamante realizó, en síntesis, las siguientes **alegaciones**, que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

- Procedencia de la **aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF** en cuanto en el momento de la firma del contrato de alta dirección la normativa vigente no contemplaba el límite de 1.000.000 de euros:

Considera el reclamante que negar tal posibilidad supondría la infracción de los artículos 9.3 de la Constitución Española (principio de seguridad jurídica) y el artículo 10.2 LGT (principio de irretroactividad de las normas tributarias). Asimismo también considera que el negar tal posibilidad por parte de la Administración es contrario a los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad plasmados en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado por la oficina gestora. En concreto debe de pronunciarse sobre la procedencia en la aplicación del artículo 18.2 LIRPF para una renta generada en virtud de un contrato firmado bajo una normativa que no contemplaba los límites y porcentajes vigentes en el momento de la percepción de la renta.

Tercero.

Respecto de la procedencia en la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 LIRPF:

Reitera ante este Tribunal el reclamante sus pretensiones frente al órgano gestor en cuanto considera que le es de aplicación la reducción prevista en el artículo 18 LIRPF pues no le resultaría de aplicación el límite de 1.000.000 euros al tener origen la renta en un contrato firmado con anterioridad al establecimiento de este límite. Entiende que la no posibilidad de aplicación de este límite supondría una vulneración de sus derechos adquiridos en el tiempo y que es contraria a los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), irretroactividad de las normas tributarias (artículo 10.2 LGT) y principios de de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (artículo 31 CE). En ese sentido, **solicita el reclamante la devolución de 808.230 euros aplicando los porcentajes y límites vigentes en cada periodo de tiempo de generación de la renta.**

En primer lugar, la **imputación temporal** de la renta en cada ejercicio tiene lugar para los rendimientos del trabajo en el momento de su **exigibilidad**. Así lo establece el artículo 14 LIRPF en los siguientes términos:

"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 percceptor.

(...)"

En el caso de una indemnización por cese de la relación laboral, esta tendrá lugar en el **momento de la firma de cese que es cuando se produce la determinación de la renta**. En este caso el cese tiene lugar el .../2015, imputándose por tanto la renta en el ejercicio 2015, tal y como hizo el reclamante incluyendo en su declaración de este ejercicio el total de la indemnización.

Respecto al **devengo**, en el IRPF este tiene lugar el 31 de diciembre de cada año tal y como establece el artículo **12 LIRPF**:

"Artículo 12. Regla general.

(...)

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente."

La fecha del devengo es de vital importancia, pues tal y cómo señala el **artículo 21 LGT**, en ella se determinan los elementos esenciales de la obligación tributaria, entre los que el principal es la ley aplicable:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa."

Respecto a la normativa vigente en la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre de 2015), el **artículo 18 LIRPF** presentaba la siguiente redacción (subrayado incorporado en la presente resolución):

"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. 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.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

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.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de 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, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar 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 30 por ciento será cero.

A estos efectos, 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 período impositivo al que se impute cada rendimiento.

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."

Como bien señala el reclamante en su escrito de alegaciones este precepto ha sido objeto de modificaciones legislativas a lo largo del tiempo, introduciéndose el límite de 1.000.000 de euros con efectos desde el 1 de enero de 2013, por la disposición final 10.3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre y posteriormente se modifican los apartados 2 y 3 por el art. 1.10 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre reduciendo el porcentaje de aplicación al 30% con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2015.

Pues bien, este Tribunal ya se ha pronunciado respecto de un supuesto de hecho análogo al que nos ocupa en su **Resolución de 12 de noviembre de 2019 (RG: 00-01546-2016)**, también relativa a un alto directivo que solicitaba igualmente la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF en atención a la normativa vigente en cada momento de generación de la renta. En concreto señalábamos lo siguiente (subrayado incorporado en la presente resolución):

"El redactado del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, vigente al tiempo del devengo de la renta que aquí nos ocupa (redacción dada por la Ley 16/2012, con efectos desde el 1 de enero de 2013), dispone bajo el epígrafe "Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo", que:

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. ...

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 ...

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".

Esta redacción fue introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, con efectos desde el primero de enero de 2013, y, por lo que aquí interesa, se argumentaba en el Preámbulo de la misma, que:

"En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objetivo de contribuir a la consolidación fiscal, se adoptan varias medidas. En primer lugar ... Finalmente, se incrementa la tributación de las indemnizaciones u otras retribuciones de cuantía muy elevada derivadas de la extinción de relaciones laborales o mercantiles mediante la minoración o, dependiendo de la cuantía de las mismas, la eliminación, de la reducción del 40 por ciento aplicable cuando tuvieran un período de generación superior a dos años o se hubieran obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo".

No obstante el redactado de la norma, el reclamante sostiene un particular o peculiar devengo diario de la renta, desde el 25/10/2001 al 20/03/2014, fraccionando así la renta total en tres partes distintas, en atención a los tres periodos de tiempo (en el lapso entre 2001 y 2014), en que han habido tres distintas redacciones del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, y, a cada una de esas rentas fraccionadas le aplica la redacción del artículo 18.2 vigente en cada momento.

Confunde el sujeto pasivo el hecho de que la renta se haya generado en un periodo plurianual, con el devengo de la misma, que se produce en un único instante, debiendo tributar la renta en cuestión de acuerdo con lo dispuesto por la legislación tributaria vigente al tiempo que se devenga la misma. Comprenderá el sujeto pasivo que este Tribunal debe estar a la normativa legal vigente al tiempo en que se devengó la renta, en 2014, siendo el redactado de aquella norma de diáfana claridad, como ya anunciaba el Preámbulo de la Ley que le da nueva redacción, disponiendo que no cabe reducción alguna cuando la cuantía de los rendimientos en cuestión iguala o supera el 1.000.000 de euros, como obviamente es el caso, lo que de suyo impone rechazar el presente alegato. Sostener lo contrario vulnera los principios de devengo, imputación temporal de la renta, periodo impositivo anual y capacidad contributiva de los contribuyentes."

Por tanto entiende este Tribunal que, como resulta del artículo 21 de LGT, la ley aplicable a cualquier renta es la vigente a la fecha de devengo del impuesto, sin que se contemple ninguna excepción (ni retroactividad ni ultraactividad) para este concreto caso, las rentas que puedan aplicar la reducción del artículo 198.2 LIRPF. La legislación aplicable al año de su obtención será la que regule si se les aplica, o no, algún porcentaje de reducción que corrija la progresividad y, en su caso, de que importe (ha variado entre el 40 % y el 30%) así como la aplicación de límites.

Ninguna aplicación retroactiva hay al aplicar la ley vigente en la fecha de devengo de las rentas. Lo que, por contra, pretende el recurrente es una suerte de ultraactividad de normas ya derogadas, que carece por completo de amparo legal.

Por tanto entiende este Tribunal que la normativa vigente en la fecha de devengo del impuesto se aplica a **todo el importe de la renta devengada (exigible), sin que se tengan en cuenta las redacciones vigentes durante el período plurianual en el que se fue generando el derecho al cobro.**

En el caso que nos ocupa, estamos ante un supuesto de hecho análogo pues el reclamante percibe indemnización por desistimiento unilateral por parte del **BANCO_1** del contrato de alta dirección que unía al reclamante con la mercantil. El reclamante inició su relación laboral de alta dirección (la generadora de la indemnización) con el **BANCO_1** en fecha .../2009, y se prolongó hasta el .../2015. Aunque la indemnización percibida tuviese un período de generación plurianual (por derivar del contrato inicial, o de otro pacto posterior, y no de un pacto o acuerdo alcanzado en el momento del cese, cuestión previa no analizada en esta resolución) es evidente que ninguna renta se fue devengando cada año, siendo la expectativa de cobro futuro que pueda existir completamente ajena a la relación jurídico tributaria. Esa relación nace cuando se devenga la renta, siendo ahí donde hay que buscar la legislación fiscal aplicable. como ocurre, por ejemplo, con una ganancia de patrimonio derivada de la enajenación de un activo que se mantenía en ejercicios anteriores. Por otro lado, en el presente caso, es claro que ninguna situación injusta se produce, ya que incluso repartiendo la indemnización percibida entre los años de duración del contrato (si su generación fuese plurianual) serían de aplicación los tipos marginales máximos del IRPF, lo que hace que ningún efecto perjudicial de la progresividad debe ser corregido.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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