

### EXPEDIENTE 598E/2023

En la ciudad de Pamplona a 18 de diciembre de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con NIF XXX, frente a resoluciones dictadas el día 6 de febrero de 2023 por la jefa de la Sección gestora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con tributación por el citado Impuesto correspondiente a los años 2018, 2019, 2020 y 2021.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora reclamante presentó sus reglamentarias declaraciones-liquidaciones por el Impuesto y años de referencia en oportuno plazo.

SEGUNDO.- Los órganos gestores del Impuesto dictaron propuestas de liquidación el día 20 de diciembre de 2022, en la que anulan la aplicación de la reducción del 30 % sobre los rendimientos de trabajo establecida en el artículo 17.2.a) del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al entender que no trataba de rendimientos generados en más de dos años.

Presentadas alegaciones el día 2 de febrero de 2023, fueron desestimadas por la Sección gestora del Impuesto mediante resoluciones de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 6 de febrero de 2023.

TERCERO.- Mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 4 de abril de 2023 interpone el interesado reclamación económico-administrativa insistiendo en sus pretensiones por las razones que en el mismo se exponen.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Comienza el recurrente su argumentación con la transcripción parcial del artículo 78 del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF (DFL 4/2008, de 2 de junio), que regula la imputación temporal de ingresos y gastos, y que, en lo que aquí afecta, establece lo siguiente:

*“1. Por regla general los ingresos y los gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al periodo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos.*

*A estos efectos se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor y producidos los gastos en el momento en que su importe sea exigible por quien haya de percibirlos.*

.....

*5. Cuando por circunstancias justificadas no imputables al sujeto pasivo los rendimientos del trabajo no pudieran percibirse en los periodos impositivos correspondientes, se imputarán al periodo impositivo en que se efectúe el cobro con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17, salvo que el sujeto pasivo opte por imputarlos a aquellos periodos impositivos, practicándose declaración-liquidación complementaria, sin imposición de sanciones ni recargos ni devengo de intereses de demora.*

.....”

Partiendo de que no existe controversia sobre el año de devengo de los rendimientos (2013, 2014, 2015 y 2016) incluidos en las autoliquidaciones de los ejercicios en que se produjeron los cobros (2018, 2019, 2020 y 2021), el recurrente manifiesta que “no podría optar” por su declaración en los periodos en que

se produjeron los correspondientes devengos al entender que se había producido la prescripción y, por tanto, no procedería realizar declaración-liquidación complementaria sobre los mismos. No especifica a qué derecho atribuye su prescripción, pero teniendo en cuenta que el resultado de las declaraciones complementarias era inferior al cuantificado en las declaraciones originales, entendemos que se refiere al derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos, que se establece por el artículo 55 d) de la Ley Foral General Tributaria en cuatro años desde que se realizó el ingreso indebido.

Debemos indicar que este tema de la prescripción no fue planteado en el escrito presentado junto a las declaraciones complementarias, y que la Sección gestora, quizás por ello, no manifiesta nada en este sentido. Es en la reclamación económico-administrativa cuando el reclamante hace las manifestaciones anteriormente expresadas.

Pues bien, no podemos estar de acuerdo con que existe prescripción del derecho aludido. En estos supuestos en que los rendimientos de trabajo son percibidos en periodos impositivos posteriores a los correspondientes a su devengo, varios Tribunales de Justicia se han pronunciado aplicando una doctrina mediante la que reconocen la posibilidad de la presentación de declaraciones complementarias referidas a los años de devengo. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 19 de mayo de 2000 al señalar:

*“Cuando los rendimientos del trabajo se perciben con retraso, debido a circunstancias justificadas que no sean imputables al perceptor, la normativa del impuesto, atendiendo quizás a la posible falta de liquidez del contribuyente, y acaso por la especial protección que para el legislador debe prestarse a este tipo de rentas, arbitra un mecanismo de declaraciones complementarias, correspondientes a los períodos impositivos en los que dichas rentas fueron exigibles, sin que proceda la imposición de sanciones, intereses demora, ni recargos. De este modo el contribuyente sólo debe satisfacer el impuesto correspondiente a estas rentas cuando las percibe de una manera efectiva.*

*El problema inicial para estos supuestos consiste en determinar que ocurre con aquellos rendimientos de trabajo que resulten imputables a períodos impositivos que se encuentren prescritos. En relación con esos rendimientos no procede invocar la prescripción, porque esta empieza a contar desde que finaliza el plazo de la declaración, más en estos casos, el plazo de declaración debe ponerse en relación con el ejercicio en el que se perciben los atrasos, año este en el que, como afirma el artículo 14.6º del Reglamento de desarrollo de Ley 18/1991, debe materializarse una declaración complementaria. Para que se produzca la prescripción de un derecho por su no ejercicio es preciso inexorablemente que el mismo haya podido ser ejercitado. En el presente caso la administración no puede materialmente liquidar en el ejercicio de referencia deuda tributaria alguna, precisamente porque falta el elemento fundamental para dicha liquidación, esto es la percepción de la renta, que no surge hasta que le es reconocida a la actora el derecho a la percepción de atrasos, concretamente en aquel ejercicio, en el que queda obligada a la formulación de una declaración complementaria.*

*En consecuencia, el instituto prescriptivo no despliega efecto alguno sobre las cantidades percibidas en concepto de atrasos, dichas cantidades están sujetas a retención, y debe el sujeto pasivo del impuesto presentar la correspondiente declaración complementaria, aunque dichos atrasos, los que ahora se perciben, correspondan a ejercicios prescritos. La administración en estos casos, aceptara la declaración verificada, o por el contrario la rectificara, girando una liquidación complementaria, variedad de las provisionales que menciona el artículo 120 de la LGT, que es precisamente lo que ha hecho en el supuesto de autos.”*

Idéntico criterio mantiene el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, en su Sentencia de 8 de marzo de 1999, así como este Tribunal, en Acuerdo de 1 de septiembre de 2003, ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión de 15 de septiembre de 2003, y la Dirección General de Tributos, en diversas consultas vinculantes.

Esta doctrina es plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa, por lo que el sujeto pasivo sí podía optar por presentar declaraciones complementarias correspondientes a los años de devengo (2013, 2014, 2015 y 2016), obteniendo en su caso las devoluciones a que tuviesen derecho, y dicha opción se pudo realizar o ponerse de manifiesto en la declaración correspondiente al ejercicio en que se efectuó el cobro, opción que, por otra parte, ejercitó declarando los mismos en las autoliquidaciones de los años 2018, 2019, 2020 y 2021 (aunque lo fuera como consecuencia de una previa reflexión jurídica errónea).

**TERCERO.-** En relación con la reducción de los rendimientos de trabajo percibidos prevista en el artículo 17.2 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada al mismo por la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, establece:

*“Los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:*

*a) El 30 por 100, en el caso de rendimientos distintos de los previstos en el artículo 14.2.a) que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Cuando los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción si el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, es superior a dos.....”.*

Por su parte, el artículo 10 del Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al regular la aplicación de la citada reducción del 30 por 100 a determinados rendimientos del trabajo, dispone, en lo que aquí interesa:

*“3. A los efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley Foral del Impuesto, se considerarán rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años, entre otros, los siguientes:*

*a) El derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión.*

*b) Cuando se imputen al periodo impositivo en el que se efectúe el cobro, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.5 de la Ley Foral del Impuesto, rendimientos del trabajo que podrían imputarse a más de dos periodos impositivos anteriores”.*

Así, la reducción del 30% de los rendimientos trata de evitar las distorsiones que resultan cuando coincide un impuesto con tarifa progresiva como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la obtención de una renta con un ciclo o periodo de producción que no coincide en el tiempo con el periodo impositivo y que se prolonga a lo largo de un periodo temporal más amplio. Cuando la renta percibida en un ejercicio impositivo tenga un ciclo o periodo de generación superior a dos años entonces es de aplicación la reducción, ello atendiendo a la acumulación de rentas cuya tributación se distorsiona por percibirse en un único ejercicio.

Dos son los requisitos que, en principio, viene a establecer la normativa para la aplicación de la reducción en este supuesto: uno de carácter positivo, la generación en un periodo superior a dos años; y otro de carácter negativo, la no obtención de forma periódica o recurrente.

En el presente supuesto recordamos que el sujeto pasivo percibió en cada uno de los ejercicios impugnados rendimientos del trabajo procedentes de un solo ejercicio (en el ejercicio 2018 percibió rendimientos del trabajo procedentes únicamente del año 2013, en el ejercicio 2019 percibió rendimientos del trabajo procedentes únicamente del año 2014, en el ejercicio 2020 percibió rendimientos del trabajo procedentes únicamente del año 2015 y en el ejercicio 2021 percibió rendimientos del trabajo procedentes únicamente del año 2016, tal y como manifiesta el interesado). En este sentido, no es lo mismo que en un solo periodo impositivo se perciban con retraso rendimientos devengados en más de un periodo impositivo anterior, que en un solo periodo impositivo se perciban con retraso rendimientos devengados en un solo periodo impositivo, que es lo que existe en este caso en los cuatro años, 2018, 2019, 2020 y 2021. Se incumple así uno de los requisitos previstos legal y reglamentariamente para disfrutar del beneficio fiscal de la reducción pretendida, no pudiendo aplicarse por tanto la reducción del 30 % prevista en el artículo 17 del DFL anteriormente transcrito.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a las resoluciones de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 6 de febrero de 2023, confirmando los actos administrativos impugnados, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.