

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088756

DGT: 22-04-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0813/2024

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del trabajo. Reglas especiales. Atrasos. Complemento para la reducción de la brecha de género. La STJUE, de 12 de diciembre de 2019, asunto nº C-450/18 (NSJ060632) consideró el art. 60 RDLeg. 8/2015 (NSL020288) (TRLGSS) -complemento por maternidad en las pensiones contributivas- contrario a la Directiva 79/7/CEE (NSL002021) del Consejo (Aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social), entendiéndolo discriminatorio que se negara el reconocimiento del complemento por maternidad a los hombres si se encontraban en la misma situación que las mujeres. Por ello, se dio nueva regulación al mencionado artículo, con entrada en vigor el 4 de febrero de 2021 y haciéndolo extensivo también a los hombres y manteniéndose transitoriamente el primero de ellos para quienes lo estuvieran percibiendo. *Efectos retroactivos.* En la STS, de 30 de mayo de 2022, recurso nº 3192/2021 (NSJ064080) se establece que «el reconocimiento del complemento de maternidad por aportación demográfica producirá efectos desde la fecha del hecho causante de la pensión de jubilación». *Imprescriptibilidad.* Según la STS, de 21 de febrero de 2024, recurso nº 862/2023 (NSJ066249) el complemento goza de la misma naturaleza jurídica que la pensión a la que complementa, siendo idéntica dicha naturaleza, por lo que al ser la pensión de jubilación es imprescriptible también lo es el complemento.

En este caso, tras reclamación por vía administrativa al INSS de su derecho a percibir el complemento de maternidad, el contribuyente interpuso demanda en el Juzgado de lo Social en 2021, de la cual desistió por satisfacción extraprocésal, tras haber recibido del INSS la resolución de fecha 19 de julio de 2022, reconociéndole el derecho a percibir el citado complemento, correspondiente al período del 1 de septiembre de 2016 al 31 de julio de 2022. Con lo cual, procede imputar al respectivo período impositivo de exigibilidad el complemento reconocido al contribuyente en Resolución del INSS de 19 de julio de 2022, el cual fue abonado en 2022, por el espacio temporal que comprenda, pues se trata de un complemento de su prestación periódica de jubilación o retiro exigible en cada uno de los períodos impositivos a los que esta corresponde. En lo que respecta al complemento correspondiente a los años anteriores -2016, 2017, 2018, 2019, 2020, y 2021-, al percibirse los rendimientos en un período impositivo posterior a los de su exigibilidad, resultará operativa la regla especial del art. 14.2.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF), es decir: imputación a los períodos de exigibilidad con la práctica de autoliquidaciones complementarias de esos períodos.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 17.2 a).

RDLeg. 8/2015 (TRLGSS), disp. final única.

Directiva 79/7/CEE del Consejo (Aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social).

Descripción sucinta de los hechos:

Tras reclamación por vía administrativa al INSS de su derecho a percibir el complemento de maternidad, la cual le fue denegada, el consultante interpuso demanda en el Juzgado de lo Social en 2021, de la cual desistió por satisfacción extraprocésal, tras haber recibido del INSS la resolución de fecha 19 de julio de 2022, reconociéndole el derecho a percibir el citado complemento, correspondiente al período del 1 de septiembre de 2016 al 31 de julio de 2022.

Cuestión planteada:

Imputación temporal y cómo proceder a declarar las cuantías recibidas por dicho complemento de maternidad correspondiente al período comprendido del 1 de septiembre de 2016 al 31 de diciembre de 2021.

Contestación:

La disposición final única del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE del día 31) establecía que “el complemento por maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social regulado en el artículo 60 del texto refundido será de aplicación, cuando concurren las circunstancias previstas en el mismo, a las pensiones contributivas que se causen a partir de 1 de enero de 2016”.

El referido artículo 60, regulador del complemento por maternidad en las pensiones contributivas del sistema de la Seguridad Social, lo configuraba en su apartado 1 de la siguiente forma:

“Se reconocerá un complemento de pensión, por su aportación demográfica a la Seguridad Social, a las mujeres que hayan tenido hijos biológicos o adoptados y sean beneficiarias en cualquier régimen del sistema de la Seguridad Social de pensiones contributivas de jubilación, viudedad o incapacidad permanente.

(...)”.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de diciembre de 2019 (asunto C 450/18), consideró el precepto contrario a la Directiva 79/7/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de seguridad social, entendiéndolo discriminatorio que se negará el reconocimiento del complemento por maternidad a los hombres si se encontraban en la misma situación que las mujeres.

Lo anterior motivó que por el Real Decreto-ley 3/2021, de 2 de febrero, por el que se adoptan medidas para la reducción de la brecha de género y otras materias en los ámbitos de la Seguridad Social y económico (BOE del día 3) se diese nueva regulación al mencionado artículo sustituyendo, desde su entrada en vigor (4 de febrero de 2021) para las pensiones causadas desde esa fecha, “el complemento de maternidad por aportación demográfica por un complemento dirigido a la reducción de la brecha de género en el que el número de hijos es el criterio objetivo que se utiliza para articular la medida por cuanto su nacimiento y cuidado es la principal causa de la brecha de género” —en palabras de su preámbulo—, haciéndolo extensivo también a los hombres y manteniéndose transitoriamente el primero de ellos para quienes lo estuvieran percibiendo.

Posteriormente, en el ámbito de los efectos retroactivos de ese reconocimiento a los hombres, el Tribunal Supremo en sentencias de 17 de febrero de 2022 vino pronunciándose sobre este aspecto, llegando así a su sentencia de 30 de mayo de 2022, resolutoria de recurso de casación para unificación de doctrina (recurso número 3192/2021), en la que se establece que “el reconocimiento del complemento de maternidad por aportación demográfica producirá efectos desde la fecha del hecho causante de la pensión de jubilación siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos por la redacción original del art. 60 de la LGSS”.

Ya en fecha reciente, el Tribunal Supremo en su sentencia 322/2024, resolviendo el recurso de casación para la unificación de doctrina 862/2023, se ha pronunciado sobre la prescripción del complemento por maternidad estableciendo que el complemento de maternidad sobre la pensión de jubilación (incapacidad permanente o viudedad) goza de la misma naturaleza jurídica que la pensión a la que complementa, siendo idéntica dicha naturaleza, por lo que al ser la pensión de jubilación imprescriptible también lo es el complemento. En este punto, procede referir lo manifestado por el supremo en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia:

“Al respecto hemos de reseñar el complemento de maternidad (por aportación demográfica), al igual que sucede con los complementos a mínimos o con el complemento de brecha de género, ni son ni pueden considerarse prestaciones específicas. En efecto, el citado complemento no es autónomo, sino que actúa de manera accesoria a la pensión de jubilación (incapacidad permanente o viudedad) contributiva a la que complementa. En consecuencia, no constituye una pretensión independiente de la solicitada en el momento en que se pide la pensión, sino que estaba ínsita en la acción ejercitada para solicitar la prestación a la que complementa, al alcanzar su objeto no solo a las consecuencias básicas de cada prestación, sino también a todos los elementos determinantes del contenido económico de la correspondiente pensión, entre ellos, el porcentaje aplicable, o el complemento que corresponda (a mínimos, el de maternidad o el de brecha de género). Aunque no se trate de aplicar el principio de oficialidad, reservado a aquellas prestaciones cuya concesión es automática, sus efectos deben ser los mismos en relación con los complementos de las prestaciones que los tienen, ya que al beneficiario le basta con solicitar la pensión correspondiente para que la entidad gestora, previa comprobación de que se reúnen los requisitos establecidos en la ley, deba, en los supuestos de concesión de la prestación, incluir los complementos a que haya lugar. Ello obliga a aplicar los mismos efectos que hemos establecido en los supuestos en los que rige el principio de oficialidad [SSTS de 19 de noviembre de 1993 (Rcud. 3412/1992); de 20 de diciembre de 1999 (Rcud.753/1999) y de 26 de octubre de 2004 (Rcud. 4283/2003). También, inversamente: STS de 7 de julio de 2015 (Rcud. 703/2014) y STS 895/2022 de 10 noviembre (Rcud.856/2019)]; esto es, que solicitada en plazo la prestación contributiva, los posibles complementos que de la misma pudieran derivar no prescriben. Dejando a salvo su relativa autonomía a los efectos procesales, fundamentalmente, los relativos a la recurribilidad de una hipotética denegación”.

Con este relato previo, necesario para ubicar cuestión planteada —tributación en el IRPF del complemento por maternidad por aportación demográfica reconocido al consultante en Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) de 19 de julio de 2022—, se procede a continuación a analizar dicha tributación.

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que —conforme con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, publicada en el BOE del día 29: “En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo (...) Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, (...)”— procede otorgar al complemento por maternidad satisfecho al consultante por el INSS, el asunto que se plantea es su imputación temporal.

El artículo 14.1 de la del Impuesto establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación “al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”.

Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 del mismo artículo incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en su letra b), donde se establece lo siguiente:

“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 imputaran a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

Volviendo a la sentencia del Tribunal Supremo: “En efecto, el TJUE ha declarado que “la interpretación que el Tribunal de Justicia hace, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE (cuestiones prejudiciales), de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que se haya pronunciado la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación si, además, se cumplen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma [...] Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves” (STJUE de 26 de octubre de 2021 (Asunto C-109/20, entre otras). Para un asunto similar al supuesto de autos, la referida STJUE de 12 de diciembre de 2019 (asunto C-450/18), no ha establecido ninguna limitación temporal respecto de los efectos del complemento de maternidad por aportación demográfica”.

Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí expuesto, la sentencia del TJUE considerando el precepto regulador del complemento por maternidad por aportación demográfica contrario a la normativa europea, quedando así fuera del ordenamiento jurídico la limitación de su reconocimiento exclusivo a las mujeres y dando lugar a la desaparición “ab initio” de esa discriminación, ocasionando el acceso al complemento de los hombres que cumplan los requisitos exigibles para su reconocimiento, comporta que proceda imputar al respectivo período impositivo de exigibilidad el complemento reconocido al consultante en Resolución del INSS de 19 de julio de 2022, el cual parece deducirse de la lectura de su escrito de consulta que fue abonado en 2022, por el espacio temporal que comprenda, pues se trata de un complemento de su prestación periódica de jubilación o retiro exigible en cada uno de los períodos impositivos a los que esta corresponde.

A su vez, en lo que respecta al complemento correspondiente a los años anteriores a 2022 – en este caso 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, y 2021 –, al percibirse los rendimientos en un período impositivo posterior a los de su exigibilidad, resultará operativa la regla especial de imputación recogida en el artículo 14.2.b) antes transcrita, es decir: imputación a los períodos de exigibilidad con la práctica (en su caso) de autoliquidaciones complementarias de esos períodos en los términos de ese artículo: “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”.

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

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