

Id Cendoj: 02003330012009101196
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Albacete
Sección: 1
Nº de Recurso: 517/2006
Nº de Resolución: 531/2009
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: MARIANO MONTERO MARTINEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

HACIENDA ESTATAL

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

ALBACETE

SENTENCIA: 00531/2009

Recurso contencioso-administrativo núm. 517/2006

Toledo

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE CASTILLA-LA MANCHA.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Primera.

Magistrados, Ilmos. Sres.:

D. José Borrego López. Presidente.

D. Mariano Montero Martínez.

D. Manuel José Domingo Zaballos.

S E N T E N C I A Nº 531

En Albacete, a trece de octubre de 2009.

Han sido vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha los presentes autos, seguidos bajo el número 517 de 2006, del Recurso Contencioso-Administrativo seguido a instancia de D. Jesús Manuel , parte actora, que ha estado representado por la Procurador Sra. Gómez Ibáñez y defendido por la Letrado Sra. García Ramírez, siendo parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, Administración Pública que ha estado representada y dirigida por la Abogacía del Estado, en materia de tributos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Mariano Montero Martínez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Por la representación procesal de la parte actora se interpuso en fecha veintiséis de junio de 2006 recurso contencioso- administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo

Regional de Castilla-La Mancha de fecha dieciocho de abril de 2006, que había estimado en parte -manteniendo la liquidación y anulando la sanción- las reclamaciones económico- administrativas NUM000 y NUM001 , en materia de tributos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Segundo. Formalizada la demanda, tras citar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó resultaban aplicables a su pretensión, terminó suplicando de la Sala se dictase Sentencia mediante la que se declarase no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada, y en consecuencia la anulase, declarando el derecho a mantener la autoliquidación en su día presentada.

Tercero. La Administración, a su vez, contestó a la demanda interesando la desestimación del recurso contencioso- administrativo entablado. Recibido el pleito a prueba, y practicadas las diligencias pertinentes, se señaló fecha para votación y fallo el ocho de octubre de 2009, aunque por necesidades del servicio hubo de trasladarse el señalamiento al día nueve inmediato posterior, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se somete al control judicial de la Sala la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha dieciocho de abril de 2006 , que había estimado en parte -manteniendo la liquidación y anulando la sanción- las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 , en materia de tributos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declaración anual respecto al ejercicio tributario 2001.

Segundo. La pretensión última de la parte actora estriba en que se reconozca que las cantidades, denominadas prestaciones en la demanda, percibidas mensualmente en concepto de prejubilación (y sobre las que le había practicado retención la entidad pagadora **Telefónica de España**) tienen que recibir el tratamiento de fiscal de rentas irregulares del trabajo, a los efectos de poder beneficiarse de la reducción porcentual del 30% prevista para las mismas en el *art. 17.2.a) de la Ley del Impuesto* .

Tercero. En el presente asunto se plantea nuevamente ante este Tribunal una cuestión de estricta interpretación jurídica, cual es la naturaleza a efectos de pago de IRPF de las cantidades percibidas por un trabajador en concepto de prejubilación. Hemos resuelto asuntos muy similares en sentencias, entre otras y por citar las más recientes, de fechas dieciocho de mayo, veintisiete de abril y veinte de abril de 2009, referencias respectivas JUR 2009\282077, JT 2009\849 y JUR 2009\258308 .

Partimos de unos hechos que las partes no discuten, como que el trabajador lo fue de Telefónica España, S.A. durante treinta y seis años, y que a partir de veintinueve de diciembre de 1996 aceptó de la empresa la condición de prejubilado.

Dado que las cantidades percibidas traen causa de una prejubilación pactada, fruto de un convenio colectivo, que se concreta en un acuerdo particular, donde consta la decisión del trabajador, voluntariamente aceptada, de acogerse a la oferta planteada por **Telefónica de España** de suspender su contrato de trabajo al amparo de lo dispuesto en el *art. 45.1 del Estatuto de los Trabajadores* hasta la fecha en que cumpliera los 65 años de edad (en la cual pasaría a ser pensionista de la Seguridad Social). En ese ínterin hasta el momento de la jubilación el actor ha seguido percibiendo una serie de percepciones a las que se aplicarían "las retenciones que legalmente correspondan". Esos haberes son renta, y no pueden ser considerados como renta exenta del impuesto, lo que sí hubiera ocurrido -aunque no es el caso- si el actor se hubiera opuesto al convenio y como consecuencia de ello hubiera sido despedido y declarado improcedente el despido por la Jurisdicción Social.

Cuarto. Jurisprudencialmente existen al respecto varios pronunciamientos del Tribunal Supremo dictados en la década de los años ochenta. En concreto hemos la STS de 9 de abril de 1986, la STS Sala Sexta, de lo Social, de 23 de septiembre de 1986 , donde se enjuiciaba la retención practicada en un despido disciplinario declarado procedente. La STS (Sala 3ª) de 25 de junio de 1987 (RJ 1987, 4926), donde se establece que la pensión por causa de jubilación ofrece una fisonomía distinta a las pensiones de invalidez permanente y absoluta por razón de enfermedad profesional, no obstante su semejanza aparente en la forma de hacerla efectiva (renta fija en su cuantía y periódica en su vencimiento), que se refleja en la engañosa identidad del nombre; constituye, en síntesis, el pago diferido de una actividad profesional como contraprestación de un trabajo realizado en situación de actividad y, en definitiva, participa de la naturaleza del salario o sueldo en su faceta sustantiva y dentro de la relación jurídica laboral o funcional; en el marco del Derecho Tributario procede, por tanto, de los rendimientos del trabajo personal, aún cuando a veces se incluya en el grupo de los que tienen su fuente en el capital, con notoria distorsión de su origen y talante, y, por tanto, forman parte del hecho imponible del IRPF, tal y como lo define el *art. 3 de la entonces vigente Ley*

44/1978 de 8 de septiembre (Ley del IRPF). Por último, la STS de 23 de marzo de 1995 (Sala Tercera, RJ 1995, 2524), en la cual se incluyen en el IRPF los complementos percibidos por los trabajadores de los Fondos de Promoción de Empleo, y se pronuncia el Tribunal sobre la naturaleza de haberes pasivos.

No es de acoger, decimos, la interpretación que sostiene la parte actora y según la cual los haberes percibidos por prejubilación serían una renta irregular. La *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, fue expresamente derogada por el RDL 2/2004, de cinco de marzo* . Según la nueva redacción, el *art. 17.2 .a)* dispone: "2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 40 por ciento (el 30% con la legislación de 1998) de reducción, en el caso de rendimientos 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".

Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, el actor no obtiene los rendimientos de forma notoriamente irregular, sino que los percibe regularmente. Sostiene a continuación la actora que las rentas se generan en un período superior a dos años. Sin embargo el *precepto legal prevé y diferencia dos supuestos:*

1º) que las rentas tengan un período de generación del rendimiento superior a dos años y que el rendimiento no se obtengan de forma periódica o recurrente. Estos dos requisitos deben concurrir cumulativamente, pues así lo impone el sentido gramatical de las palabras por el empleo por parte del legislador de la conjunción copulativa "y". En el caso que nos ocupa este primer supuesto no se cumpliría ya que el actor obtiene sus rendimientos mensualmente. Procede por ello nuevamente confirmar lo dicho por el TEAR en la resolución impugnada. El actor no acredita que el período de generación de la renta sea superior a dos años; por el contrario, se trata de un acuerdo consensuado entre el Banco y el actor, del que surgen obligaciones económicas a cargo del Banco, a cambio de la extinción de la relación laboral. Por ello, y aunque el cálculo de la cuantía a percibir pueda realizarse en función de los años trabajados, lo cierto es que los derechos de la extinción pactada no se generaron o consolidaron durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen "ex novo" a raíz del acuerdo entre el Banco como empleador y el actor.

2º) El segundo supuesto es que las rentas se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma irregular. Ello nos conduce directamente a analizar lo dispuesto en el Reglamento del IRPF, aprobado por *Real Decreto 1755/2004, de 30 de julio* (que en esencia mantiene lo que ya decía el anterior *Reglamento del IRPF (RD 214/1999)*). *Pues bien, el art. 10.1 .f)* del Reglamento del IRPF considera como obtenidas de forma irregular las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores cuando la resolución del contrato laboral tiene lugar por mutuo acuerdo, lo cual es aplicable al caso que nos ocupa, donde el actor suscribió un precontrato con Telefónica; pero además resulta preciso que estas cantidades se imputen en un único período impositivo, lo cual no concurre en el caso que nos ocupa, donde el actor pasó a recibir una cantidad mensual desde la prejubilación hasta alcanzar los 65 años.

Resulta difícil hablar de períodos de generación superiores a los dos años cuando se trata de percepciones regulares por la suscripción de un contrato de prejubilación. Entiende la parte atora, y así lo señala en su demanda, que la renta no se ha generado en el período impositivo en el que se ha devengado, sino en el período que media desde que comenzó a prestar sus servicios en el compañía y el momento en que se acogió a la prejubilación. Resulta en este sentido de aplicación la doctrina sentada por la STS de 24 de abril de 1997, RJ 1997, 3714 .

Por último, el Tribunal Supremo ha admitido el carácter de renta irregular para la percepción de indemnizaciones cuando estas tienen lugar mediante un único pago, tal y como señalan la STS de 27 de diciembre de 1994, RJ 1994, 10452 y la STS de 14 de enero de 1998 , RJ 1998, 787; según esta última: "Esta Sala tiene reiteradamente declarada la sujeción al IRPF de las pensiones de jubilación, cualquiera que sea su naturaleza y origen, partiendo de la consideración de que tales pensiones no son más que el pago diferido de una parte de retribución del trabajador que se relega al momento que, por las circunstancias que fuere, deje de desarrollar su actividad laboral. " En el caso que se enjuicia es lo cierto que el sujeto pasivo disfruta de una situación patrimonial idéntica a la jubilación, en la que permanecerá definitivamente mientras viva, lo que hace que las cantidades percibidas participen de la naturaleza de haberes pasivos y hayan de quedar gravadas por el IRPF. En consecuencia, se estima infringidos los preceptos que se citan en la sentencia de instancia, toda vez que, voluntaria o forzosa, la jubilación determina que la percepción de haberes pasivos quede sujeta al Impuesto que se cuestiona.

Por todo lo anterior, podemos estimar que las prestaciones por prejubilación vienen a sustituir a las

que de forma regular hubiera percibido por todos los conceptos de haber seguido en activo. Por ello las percepciones del trabajador prejubilado se pueden equiparar al salario, si bien reducido a partir del momento en que no se presta servicio, y dada la percepción regular de ese salario, no se observa motivo alguno para estimar que estemos ante una renta irregular. Y dado que el trabajador cobra del empleador sin realizar trabajo alguno, podemos afirmar que estamos ante una pseudo-pensión o pseudo-jubilación (STS de 23 de marzo de 1995 , ya citada).

Quinto. Asimismo existen dictadas desde hace varios años Sentencias de esta Sala, Sección Segunda, la número 341/2003, de 16 de mayo, recurso contencioso-administrativo 447/2001 (JT 2003, 1276) y la número 336/2003, de igual fecha (JT 2003, 1277), o la de dieciséis de mayo de 2006 (referidas a prejubilaciones de Telefónica, S.A.). Según estas sentencias, la prejubilación constituye una renta regular. La compensación señalada en el convenio la percibe el trabajador en forma de renta mensual, su devengo tiene lugar en el período que media hasta que cumple la edad de jubilación voluntaria mes a mes sucesivamente, siendo aplicable la excepción prevista para la aplicación de la reducción del 30% (hoy 40%), al tratarse de rendimientos obtenidos de forma periódica. En palabras exactas de dichas sentencias:

[“A juicio de esta Sala se trata de una prestación a cargo de la empresa, convenida para compensar el cese de la relación laboral o baja voluntaria del trabajador, de manera que viene a sustituir durante el tiempo que media entre el cese y el cumplimiento de la edad de jubilación la prestación salarial, anticipando el pago de las prestaciones por jubilación voluntaria (pensiones) una vez que se alcance la edad en que convencional y legalmente es posible. Constituyendo el conjunto de previsiones que determinan la cuantía de este tipo de prestaciones un incentivo para el cese voluntario de relaciones laborales de personal fijo de empresas que desean por lo general adecuar la estructura de sus plantillas. Por otro lado, su cálculo como hemos visto se efectúa partiendo del último salario percibido por el trabajador o empleado o lo que es lo mismo sobre la base de la retribución bruta fija que el empleado perciba en el momento de la baja, y se satisface en forma de renta mensual, esto es, en períodos mensuales sucesivos hasta el cumplimiento de la edad de referencia.

Cumple por tanto la compensación una función semejante al salario o mejor, como el trabajador cesa en la prestación de servicios activos, cumple una función equivalente a los haberes pasivos o sistemas alternativos, percepciones que como es sabido en la regulación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas siempre han tenido el tratamiento de rendimientos del trabajo de carácter regular y tributan a medida que van devengándose dentro del período impositivo, sin que pueda sostenerse que se trata también de rendimientos irregulares porque la causa última de su prestación resida en sistemas de previsión social que se han ido articulando a lo largo de un número de años en servicio activo del trabajador o personal en cuestión.

Por ello la naturaleza y función de este tipo de compensaciones hace aconsejable que se contemplen en el impuesto del mismo modo que las rentas o rendimientos cuya función vienen materialmente a sustituir para incentivar la baja laboral de sus perceptores, debiendo rechazar que el principio de progresividad del impuesto exija el trato de esta clase de rendimientos como rendimientos irregulares. De lo contrario se produciría una situación injusta y discriminatoria ante el distinto trato fiscal de percepciones con funciones equiparables, carente de justificación objetiva y razonable, y contraria al derecho constitucional consagrado por el *artículo 14 de la CE* .

Partiendo pues de la caracterización de estas prestaciones, debe rechazarse ante todo que se trate de rendimientos generados en un período de generación anterior, pues lo que determina su reconocimiento y abono no son los años de servicio o antigüedad en la empresa que en ningún caso consta que se hubiera computado a efectos de calcular el importe a percibir, sino la celebración de un convenio voluntario entre la empresa y el empleado, del que derivan entre otras obligaciones la del pago de dicha compensación a cambio de la extinción de la relación laboral.

En otras palabras, el derecho al percibo de la prestación en forma de renta no nace y se consolida durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nace ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción.

La incidencia en la prestación del tiempo de servicios prestados en la empresa es sólo indirecta en la medida en que el concepto de antigüedad forma parte del salario, y su cuantía va a ser la que determine la base reguladora de la compensación en forma de renta que se pague al empleado a raíz del cese de la relación laboral, pero no es la causa o motivo determinante de la misma, que sólo se origina en el momento de pactarse el cese voluntario de la relación laboral.

Por otro lado tampoco podemos aceptar que el devengo de la prestación o rendimiento se produzca unitariamente, como sostiene la demanda, aunque de forma fraccionada. En efecto, si bien la compensación se señala en el convenio en forma de cantidad a tanto alzado sin embargo, sin en este caso constar que hubiera existido opción del empleado al respecto, se percibe en forma de renta mensual, lo que quiere decir que su devengo tiene lugar, a lo largo de un período de tiempo previamente delimitado, el que medie hasta cumplir el empleado la edad de jubilación voluntaria, pero mes a mes sucesivamente, de manera que no resulta exigible hasta que no transcurre dicho lapso mensual, de tal forma que el abono o exigibilidad periódica de la compensación hace que se convierta en un rendimiento regular cuya función económica en nada se diferencia de otras rentas percibidas de forma ordinaria a lo largo del período impositivo, siendo aplicable la excepción prevista en el *artículo 17.2 a)* para la aplicación de la reducción del 30% al tratarse de rendimientos que se obtienen de forma periódica o recurrente.

En otras palabras, las rentas mensuales no son fracciones de una única prestación que se haya devengado, sino percepciones que se van sucediendo periódicamente a lo largo de un período de tiempo delimitado"].

Sexto. A todo lo anterior debemos añadir la reciente Sentencia nº 101, de 27 de febrero de 2009 , dictada por la Sección Segunda de esta Sala, en el recurso contencioso 162/2005 , a propósito de las prejubilaciones de Telefónica, S.A., y cuyo interés radica en la aplicación de la doctrina sentada por la Sala de lo Social del TS en su sentencia de 7 de abril de 2006 (RJ 2006, 4860), que dejó dicho que tal como se produjo la extinción del contrato de trabajo que unía al trabajador con su empresa la misma debía de calificarse de voluntaria en cuanto que tanto el aquí interesado como los demás afectados por aquel expediente aceptaron de forma expresa las condiciones del plan social y la extinción de la relación laboral que la empresa les ofrecía y a la que pudieron oponerse. Es decir, que "la aceptación por parte del trabajador de la prejubilación en las condiciones previstas en la *cláusula tercera* del convenio colectivo citado, con el reconocimiento de importantes contrapartidas económicas y mediante un acuerdo que no ha sido impugnado por dolo, coacción, ni ningún otro de los vicios a que se refiere el *artículo 1265 del Código Civil* , constituye un cese voluntario porque sin el consentimiento del trabajador la extinción del contrato de trabajo no se hubiera producido. Las previsiones de futuro en orden a la evolución del empleo en la empresa y a la aplicación de reducciones de plantilla o medidas de modificación de condiciones de trabajo no alteran la voluntariedad de la aceptación del acuerdo de prejubilación que ha de considerarse, por tanto, como un cese voluntario a los efectos de la *disposición transitoria 3ª.1.2ª de la Ley General de la Seguridad Social* ".

En estas sentencias se establece que "las decisiones de los trabajadores de cesar en la empresa Telefónica, acogiéndose al sistema de prejubilación establecido en la misma, han de incardinarse en la causa de extinción del contrato de trabajo por mutuo disenso o mutuo acuerdo extintivo de la relación de trabajo prevista en el *artículo 49.1.a) del Estatuto de los Trabajadores* , sin que la concurrencia de razones económicas y profesionales más o menos poderosas que impulsan al trabajador a aceptar el ofrecimiento de la empresa pueda desvirtuar la bilateralidad característica de esta causa de extinción, que no se transforma por ello en extinción por voluntad unilateral del empresario.

Séptimo. Por último, la Jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, Sala III, incide en la misma naturaleza de estas prestaciones. Así se destaca, por ejemplo, en la STS de dieciséis de julio de 2008, RJ 2008\4424 , donde se trataba igualmente de un acuerdo consensuado entre TELEFÓNICA y el recurrente, en su calidad de trabajador de dicha empresa, del que surgen, por su virtud y en ese preciso momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, pero a cambio de la renuncia del trabajador a la relación laboral por medio de la baja voluntaria en la empresa, que es la contraprestación que obtiene la empleadora, a la que interesa tal cesación de la relación laboral para ajustar la plantilla a sus necesidades reales. "Con anterioridad al percibo de las cantidades pactadas el trabajador carecía de derecho alguno a ellas; por el contrario el derecho surge del convenio de prejubilación y por razón de las contraprestaciones que acaban de indicarse, sin que se pueda hablar por ello de consolidación durante el tiempo que duró la relación laboral y sin que la renta a percibir por el trabajador se fije en función de los años de de servicio prestados, sino por un porcentaje sobre el salario regulador en el momento de la baja. Por último, la auténtica naturaleza de este tipo de percepciones dinerarias es la de suplir o compensar la ausencia de salario que provoca la extinción de la relación laboral; de manera que, así concebidas, y teniendo en cuenta que dichas cantidades consisten en un porcentaje del último salario del trabajador, tales rentas vienen a ser prestaciones análogas o equiparables (en lo que hace al lapso temporal entre el cese de la relación laboral y la edad de jubilación) a las que, para el período de jubilación, derivan de los haberes pasivos o sistemas alternativos, que son rentas que en la Ley del IRPF siempre han tenido la consideración de regulares". En el mismo sentido, SSTS de trece (RJ 2007, 7756) y veinticinco de septiembre (RJ 2007, 7757) y once (RJ 2007, 8834) y doce de diciembre de 2007 (RJ 2008, 488), en materia de extensión de efectos de

sentencias, en las que se ha reflejado igualmente la misma doctrina antes expuesta.

Octavo. Por ello no son de acoger las invocaciones de la demanda a la interdicción de la arbitrariedad e inseguridad jurídica, a la vulneración de la doctrina de los propios actos o del principio de confianza, porque le hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional haya calificado en forma distinta las cantidades percibidas como consecuencia del pacto de prejubilación en otros ejercicios, no vincula a esta Sala en modo alguno, que tiene que resolver con arreglo al principio de legalidad, siguiendo al respecto la reiterada doctrina emanada de nuestro Más Alto Tribunal.

Noveno. Congruentemente con lo argumentado, debemos proceder a la desestimación del presente recurso contencioso- administrativo, por ser en el presente caso conforme a Derecho el acto administrativo recurrido, según los concretos motivos impugnados y a la vista de las pretensiones efectuadas; sin que en materia de costas se den los presupuestos habilitantes para hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta instancia judicial (*arts. 68.2 y 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*).

Vistos los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación; en nombre de S.M. el Rey,

F A L L A M O S

: Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el actor contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha dieciocho de abril de 2006, que había estimado en parte -manteniendo la liquidación y anulando la sanción- las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 , en materia de tributos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sin costas.

Contra la presente sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

Así, por esta Sentencia, que se notificará a las partes en su integridad, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

DILIGENCIA: Seguidamente se procede a cumplimentar la notificación de la anterior resolución. Doy fe.