

SENTENCIA DEL TSJ DE CASTILLA Y LEÓN DE 13-12-2013 SOBRE TRIBUTACIÓN EN CASO DE PREJUBILACIÓN

RESUMEN

Por el presente proceso se impugna la Resolución del TEAR de Castilla y León con sede en Valladolid, de 26-1-2010, que desestima la reclamación económico-administrativa referida a las declaraciones del IRPF de los años 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007.

Son partes en dicho proceso:

- de una y en concepto de demandante, D. Alejandro
- de otra, y en concepto de demandada, la AEAT, defendida y representada por la Abogacía del Estado.

La parte recurrente dedujo demanda en que solicitó de este Tribunal que se dictase sentencia que declare lo siguiente:

«1). Anular la Resolución de fecha 26-1-2010 dictada por el TEAR de Castilla y León.
2). Acordar la devolución solicitada por la cuantía de 17.876,48 €, más los intereses legales correspondientes».

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I.- Se impugna por el actor la Resolución del TEAR de Castilla y León de 26-1-2010, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución dictada por la Administración de la AEAT de Ponferrada, por la que se desestima la **solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos** en relación con el IRPF de los ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006, y 2007.

Como antecedentes del caso se recoge que el obligado tributario presentó sus autoliquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 declarando como rendimientos regulares las cantidades percibidas como rendimientos del trabajo.

Con posterioridad se solicita **la rectificación** de las mismas, en el sentido de considerar como **rendimientos irregulares** las cantidades percibidas como consecuencia del Plan de Reestructuración de la Minería del Carbón.

El actor con fecha de alta en la empresa "Hijos de Baldomero García, S.A." el 12-3-1976, causó baja en dicha empresa el 27-1-1998, y se acogió a un plan de prejubilación, en aplicación del Plan de Reordenación de la Minería del Carbón, desarrollado por la Orden Ministerial de 18-2-1998; permaneciendo en dicha situación hasta marzo de 2008, fecha en que accedió a la jubilación ordinaria.

Durante el periodo comprendido entre enero de 1998 y enero de 2009 el actor estuvo percibiendo prestaciones de desempleo del INEM y prestaciones de la Entidad Gestora Minera, SL como consecuencia del Plan de Reestructuración de la Minería del Carbón, en su condición de **prejubilado minero**; habiendo suscrito en diciembre de 1998 contrato de gestión de servicios con la citada entidad, que se hacía cargo del control y seguimiento del referido Plan, así como de mediar en el pago del complemento a las prestaciones del INEM, y el ingreso de las cotizaciones al Convenio Especial de la Seguridad Social.

El actor presentó 18-11-2008 solicitud ante la AEAT de Ponferrada interesando la **revisión de las declaraciones del IRPF de los ejercicios 2003 a 2007 ambos inclusive**, manifestando que por aplicación de lo previsto en el artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto, a los rendimientos del trabajo generados en **más de dos años que se cobran fraccionadamente**, debería de haberse aplicado al tiempo de hacer su declaración del IRPF la **reducción del 40%** de los mismos, puesto que el número de años de generación dividido por el de fraccionamiento excede de dos, como es su caso.

Los años de generación lo han sido desde el 7-6-1972 hasta el 27-1-1998 y el de fraccionamiento desde el 28-1-1998 hasta el 25-3-2008.

Por su parte la Administración de la AEAT de Ponferrada tras considerar que en escrito el **ejercicio del 2003**, cuestión que no discute la actora, desestimó la solicitud de rectificación dado que el coeficiente resultante de dividir el número de años de generación de los rendimientos por los del fraccionamiento, computado únicamente los años trabajados en la última empresa, "Hijos de Baldomero García S. A.", **no excede de dos**.

El Administrador de Ponferrada no incluye en el periodo de generación de estas rentas el tiempo trabajado en la empresa anterior "Minero siderúrgica de Ponferrada" con fecha de alta de 7-6-1972 y baja de 13-3-1976.

El obligado tributario alega que **debe tenerse en cuenta como periodo de generación todo el tiempo trabajado en el Régimen Especial de la Minería del Carbón**, dado que para acceder a la prejubilación se exigen una serie de condiciones de carácter general como es el hecho de haber cotizado al menos 8 años en el citado régimen, con independencia de la empresa en que lo haya realizado.

El TEAR considera que cuando un trabajador accede a una prejubilación, bien mediante un convenio con la empresa o a través de un expediente de regulación de empleo, tanto el cálculo de la posible indemnización exenta, como la posible irregularidad de los rendimientos deben calcularse en función de los años trabajados

en la empresa en la que cesa, con independencia de que para acceder a la prejubilación o para el cálculo de las cantidades a percibir se tengan en cuenta otros factores o se exijan requisitos de antigüedad en un determinado sector; cita una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22-3-2002.

II.- La **cuestión central objeto de debate** se concreta en determinar **si las cantidades percibidas** por el recurrente en los ejercicios discutidos, **como consecuencia de su prejubilación** el 28-1-1998 en la empresa "Hijos de Baldomero García, S. A." en la que prestaba sus servicios, ha de considerarse como un **rendimiento de trabajo de carácter irregular** según lo establecido en el **artículo 17** de Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5-3, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF en relación con el **artículo 10.2** del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1775/2004 de 30-7 (y para el ejercicio 2007 el **artículo 18** de la Ley 35/2006, de 28-11 y el **artículo 11** del Real Decreto 439/2007, de 30-3).

El **artículo 17** del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, en su apartado 1, dispone que

"Los rendimientos íntegros se computarán aplicando, en su caso, los porcentajes de reducción a los que se refieren el apartado siguiente o el artículo 94 de esta Ley".

En el **apartado 2** de este precepto se señalaba que

*"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 100 de reducción**, en el caso de rendimientos que tengan un **período de generación superior a 2 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".*

Contempla, pues, este precepto dos tipos de rendimientos del trabajo a los que resulta aplicable la citada **reducción del 40 por 100**:

- por un lado, los rendimientos que tengan un **período de generación superior a dos años y que no obtengan de forma periódica o recurrente**
- por otro, aquellos rendimientos del trabajo **que se califiquen reglamentariamente** como obtenidos **de forma notoriamente irregular** en el tiempo.

Estos últimos son los relacionados en el **artículo 10** del Reglamento del Impuesto, aprobado por R.D. 1775/2004 de 30-7, que señala, en su apartado 2 que

*"Cuando los rendimientos del trabajo con un periodo de generación **superior a 2 años** se perciban de forma fraccionada, solo será aplicable la reducción del **40 por ciento** prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que **el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a 2**".*

Para el ejercicio 2007 el **artículo 18** de la Ley 35/2006, de 28-11 y el **artículo 11** del Real Decreto 439/2007, de 30-3, por el que se aprueban la Ley y el Reglamento del I.R.P.F. recogen una regulación idéntica para estos supuestos que la establecida en los ejercicios anteriores objeto este debate.

III.- La resolución de este recurso se realiza conforme al criterio mantenido para resolver supuestos similares al de autos por otros TSJ.

Así la **sentencia del TSJ de la Coruña de 17-6-2010**, mantiene:

*"En el supuesto de autos, en donde lo que se debate son las percepciones recibidas en virtud de un convenio de prejubilación, **no existe ninguna razón para considerar dichas cantidades (en todo o en parte) como rentas irregulares**, ya que **no estamos ante rendimientos que tienen un período de generación superior a 2 años** que es el primer requisito al que el legislador ajusta la aplicación de la **reducción del 40%**, pues, en definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que surgen del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción.*

*Es más, las propias circunstancias del acuerdo de prejubilación ponen de manifiesto su **carácter coyuntural** y, coherentemente, los efectos que aquí interesan refuerzan la consideración de **renta regular** de las cantidades percibidas, ya que en ningún momento esta situación puede justificar que el periodo de generación de estas cantidades se encontraba anudado a los años en que se prestaron servicios.*

*Es decir, de la naturaleza del acuerdo de prejubilación lo que resulta es que **las cantidades que ha percibido la parte actora no han dependido ni se han establecido en función de los años de prestación de servicios en la entidad**, a lo que se une como un indicio más de la **desconexión entre las cantidades percibidas y los años de servicio prestados**, que no es discutible que las citadas cantidades no hubiera tenido derecho a percibir las el trabajador si no hubiera existido el convenio de prejubilación."*

Y la **sentencia de 25-9-2006, recurso del TSJ de Aragón** dice:

"La cuestión planteada, es coincidente con la resuelta en las sentencias de esta Sección 2ª invocadas por el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, dictadas en los recursos de fecha 6-11-2002

y de fecha 14-11-2002 referidas a una **percepción periódica por prejubilación de empleados de Telefónica**, por lo que, reproducimos seguidamente sus fundamentos de derecho 3ª y 4ª, en cuanto dan cumplida respuesta, *mutatis mutandis*, a lo planteado por el aquí recurrente:

"**TERCERO.-** Ante todo debe señalarse que la parte actora firmó un contrato con Telefónica de España, S. A., acogiéndose a un sistema de prejubilación hasta el momento en que alcanzase los 60 años, periodo durante el que percibiría una renta mensual a abonar por la **Compañía de Seguros Antares** fijada en función del salario en el momento de la baja, conforme a lo establecido en el apartado 1- A de la cláusula 4 del Convenio Colectivo para 1997-98, que establecía que el importe de la compensación

"se calculará sumando el **75 por 100** de la retribución anual bruta acreditada en el momento de la baja, calculada en función del tiempo que reste hasta cumplir los 57 años, más el **85 por 100** de la misma retribución anual bruta de los 3 años que quedan hasta cumplir los 60 años".

De ello deriva una primera conclusión de particular relevancia, que **la cuantía total a percibir en ejecución del contrato depende de la duración del periodo de prejubilación y no guarda ninguna relación con la duración de los servicios prestados hasta entonces a la Empresa.**

Por otro lado, el **artículo 58** de la Ley 18/1991, de 6-6, reguladora del IRPF define la **renta regular** como

"aquella que, con arreglo a lo prevenido en artículo siguiente y en el artículo 64 de esta Ley, **no merezca la consideración o el tratamiento de renta irregular**" (**ES UNA BUENA DEFINICIÓN**)

En el **59.1.b)**, en lo que aquí nos interesa, define como irregulares

"los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma **notoriamente irregular** en el tiempo o que, siendo regular, **su ciclo de producción sea superior a un año**"

A ello debe añadirse, puesto que en este caso la reclamación se extiende al ejercicio de 1999, que la Ley reguladora del Impuesto de referencia en dicho período, Ley 40/98, de 9-12, en su **artículo 17.2.a)** dispone la aplicación de una reducción del **30 por 100** en el caso de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a **2 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

Por su parte el Reglamento de ésta, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5-2, en su **artículo 10** en desarrollo de aquél, efectúa una enumeración de lo que se consideran **rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, cuando se imputen en un único periodo impositivo, entre los que al apartado f) señala

"las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral"

Por último, añadir que la sentencia del TS de 28-12-1994, que sirvió de base a la de la Sala de Castilla/León, parte del supuesto de hecho de que **la indemnización percibida por el allí del recurrente lo fue de una sola vez** como incentivo o plus para compensarle del cambio de puesto de trabajo.-

CUARTO.- Partiendo de tales premisas fácticas y jurídicas hemos de concluir, como lo hace la sentencia de la Sala de este Orden Jurisdiccional de Castilla/León de 7-12, dictada en el recurso 441/2000, que el tratamiento fiscal que han de recibir las prestaciones percibidas anualmente por el recurrente con base en el convenio de prejubilación, ha de ser el de **rentas regulares**

Y ello, porque percibiéndose periódicamente queda excluido el primer supuesto del **artículo 59.1.b)** antes citado, es decir, **rendimientos obtenidos irregularmente en el tiempo**, y, en cuanto al segundo de dichos supuestos, se trata de un **rendimiento obtenido regularmente en el tiempo** que para su consideración como irregular exigiría, que su ciclo de producción fuese **superior al año**, circunstancia que no concurre en este caso en el que **el cálculo de la renta a percibir mensualmente no tiene relación con la vida laboral anterior del percceptor**, por el contrario se calcula **en función del salario en el momento de la baja**, y en cuanto a su mantenimiento en el tiempo durante un determinado número de años, en este caso, desde la firma del convenio hasta alcanzar la edad de jubilación (60 años), el rendimiento se genera con total periodicidad-regularidad, equiparable a los haberes pasivos y, en general, a otros como Planes de Pensiones en forma de renta temporal o vitalicia, que se integran anualmente en la base imponible del impuesto como rendimientos regulares

En tal sentido se pronuncian las sentencias de la Sala de lo Contencioso del País Vasco de 16-2-2001 y 14-7-2000, citadas por la de Burgos antes indicada, la cual añade a los argumentos sucintamente expuestos que, siendo la finalidad del tratamiento de las rentas irregulares conseguir un tratamiento justo de la renta en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva, la misma se consigue con la consideración de las expresadas **rentas como regulares**, así como que, de recibir el tratamiento de rentas irregulares, pese a ser prestaciones análogas a la jubilación y derechos pasivos, recibirían distinto tratamiento de éstas, dándose la paradoja de que un mismo nivel de rentas obtenidas en función de un trabajo previo y devengado del mismo modo, es decir, en función de la supervivencia, sería tratado fiscalmente de distinto modo

Dicha conclusión no cambia respecto del año 1999, pues si bien el artículo 10.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5-2, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo

"las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", exige, como requisito imprescindible, que los correspondiente rendimientos se imputen en un único período impositivo, circunstancia que, por lo ya expuesto, tampoco concurre en este caso, en tanto que el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto de 1998 para los rendimientos con un periodo de generación superior a 2 años, exige que no se obtengan "de forma periódica o recurrente", tal como ocurre en este caso".

En dicho sentido se ha pronunciado recientemente y para un impugnación que tiene el mismo origen que la presente la sentencia de 12-9, recaída en el recurso 155/2004 que añade que **la renta se percibe periódicamente** y su montante total, aunque calculado en atención a la antigüedad en la empresa, es un derecho nacido en virtud del acuerdo que permite la **prejubilación a cambio de la extinción de la relación laboral**, que no supone, por tanto, un periodo de generación previo, tal como razona el TEAR en su resolución."

FALLO

Se desestima la demanda presentada contra la Resolución del TEAR de Castilla y León con sede en Valladolid, de 26-1-2010.

VER SENTENCIA

<http://www.lapirenaicadigital.es/SITIO/SENTENCIATSJCYL13122013.pdf>

VER OTRAS SENTENCIAS SOBRE TELEFÓNICA

<http://www.lapirenaicadigital.es/SITIO/SENTENCIASTEL.html>