

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053779

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de febrero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 4689/2013

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Cantidades satisfechas en compensación por la reducción de la aportación de la empresa al plan de pensiones por acceso del trabajador a la jubilación parcial. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En caso analizado, la compensación acordada tiene como fundamento la disminución de las aportaciones al plan de pensiones de empleados, como consecuencia de la disminución del «salario anual computable» por el cambio de un contrato a tiempo completo por un contrato a tiempo parcial. Por un lado, en los casos de jubilación parcial, no resulta de aplicación lo prevenido en la letra f) del art. 11.1 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), esto es cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, pues en estos supuestos de acceso a la situación de jubilación parcial no hay extinción de la relación laboral. Así, el RDLeg. 1/1995 (TRET), en el art.12.6 con claridad sanciona que, en los casos de acceso a la jubilación parcial la relación laboral se extinguirá al producirse la jubilación total del trabajador. A mayor abundamiento, para referirse al cambio de un contrato a tiempo completo en un contrato a tiempo parcial, utiliza el término conversión. Además el art. 41 de la citada norma establece que el acceso a la jubilación parcial es un acto voluntario del trabajador por el que se establece una nueva relación con la empresa sustituyéndose por otra. Por otra parte, las cantidades que pueda convenirse que sean satisfechas por la empresa, en estos supuestos de acceso a la jubilación parcial, tampoco pueden serlo como consecuencia de la modificación de las condiciones de trabajo a que alude el art. 11.1 e) del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), pues lo veda la propia normativa laboral; asimismo, tampoco entiende este Tribunal Central que pueda interpretarse que sean cantidades abonadas como «compensación o reparación» de complementos salariales, puesto que para que sea aplicable esta previsión se hace necesaria una actuación previa y unilateral de la empresa, en perjuicio de sus trabajadores, alterando o modificando unos complementos salariales, actuación ésta que luego se ve obligada a resarcir, a reparar o a compensar, siendo que el acceso a la situación de jubilación parcial es voluntaria para el trabajador y fruto de un acuerdo con su empresa. Así las cosas, no procede la reducción del 40 por ciento por las cantidades percibidas por un trabajador de su empresa y de una sola vez, en compensación por la reducción de las aportaciones al plan de pensiones a realizar por la empresa en el futuro, como consecuencia del acceso del trabajador a la situación de jubilación parcial. **(Criterios 1, 2 y 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 11.

RD 1131/2002 (Seguridad Social de los trabajadores contratados a tiempo parcial), arts. 9 y 10.

RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 12, 41, 51 y 52.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (06/02/2014), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... por la que se resuelve, estimando, la reclamación económico-administrativa nº ..., deducida frente a la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007 .

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 29 de octubre de 2009 determinada obligada tributaria presentó solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, al considerar que parte de los rendimientos del trabajo declarados tenían derecho a la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2.a de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos del artículo 11.1.e) del Reglamento del Impuesto, al tratarse de una compensación satisfecha por la entidad pagadora a causa de su acceso a una situación de jubilación parcial.

2. El órgano de gestión desestimó la pretensión de la interesada, en virtud de la siguiente motivación:

- Debe descartarse la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir una determinada cantidad, pues lo que se pacta, en el momento de la reducción de jornada laboral por jubilación parcial, es el abono en forma de renta de unas cantidades. En definitiva, los derechos económicos derivados de la reducción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha reducción.

- Tampoco en este caso es posible la calificación de estas cantidades como rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, puesto que el artículo 11.1.f) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, incluye entre los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", precepto éste que, como claramente puede observarse, se refiere a supuestos de "extinciones de relaciones laborales", y no a casos de "reducciones de la jornada laboral" por jubilación parcial anticipada.

- Por otra parte, cabe considerar que tampoco se está ante un supuesto de "modificación de las condiciones de trabajo" al que se refiere la letra e) del citado artículo 11.1 del Reglamento, ya que para que esta letra resulte aplicable se hace necesaria la existencia de una actuación previa de la empresa, empleador ó pagador, alterando, suprimiendo o modificando unas percepciones económicas de duración indefinida (complementos salariales, pensiones o anualidades) o las condiciones de trabajo, circunstancias que no concurren en el presente caso.

3. No conforme con dicha resolución, la interesada interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante, TEAR).

La reclamación fue estimada anulando el acto impugnado que deberá ser sustituido por otro practicado de acuerdo con lo señalado en la resolución.

El TEAR considera que el supuesto que nos ocupa sí encaja en el artículo 11.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007. así, tras integrar las normas contenidas en los artículos 9 y 10 del Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, por el que se regula la Seguridad social de los trabajadores contratados a tiempo parcial así como la jubilación parcial, y los artículos 12.4 y 41 del Estatuto de los Trabajadores, considera que:

"(...), no se puede concluir que el acceso a la situación de jubilación parcial sea un acto puramente voluntario del trabajador, sino que el empresario no lo puede imponer de forma unilateral, ni siquiera a través de las normas del artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores.

Para alcanzar la jubilación parcial es necesario por parte del trabajador un "previo acuerdo con su empresa", en la que se fijen las condiciones del nuevo contrato a tiempo parcial, que sustituya al anterior contrato a tiempo completo. La iniciativa para alcanzar el acuerdo, lógicamente, podría proceder de cualquiera de las partes.

Dicho acuerdo se enmarca en lo previsto, no por el artículo 41 del Estatuto de los Trabajadores, como ya se ha dicho, sino por el artículo 3.1 del citado cuerpo legal:

(...)

Y para este órgano, el objeto de dicho acuerdo, el cambio de un contrato a tiempo completo por un contrato a tiempo parcial, es una "modificación de las condiciones de trabajo", incluida dentro del ámbito del artículo 11.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007.

En el presente caso dicho acuerdo entre empresa y trabajador incluye la siguiente cláusula: "el empleado percibirá, como compensación y sustitución de las aportaciones que no se realizarán por ella al Plan de Pensiones de Empleados de XX, una cantidad igual a la suma del 85% de las aportaciones que a cargo de la Entidad se hubiesen realizado desde la fecha de jubilación parcial y hasta el momento en el que cumpla 65 años, de haber permanecido con contrato a jornada completa ..." Las aportaciones al Plan de Pensiones de Empleados de esta entidad financiera eran obligatorias para la misma, de acuerdo con el Pacto de Empresa de 13-9-2001, por el que se sustituye el sistema de previsión social complementaria de los empleados de la Entidad por el actual Plan de Pensiones de Empleados. Para los partícipes del Subplan 3, las aportaciones anuales del Promotor se fijaban en

función del “salario anual computable”. Pues bien, la compensación acordada tiene como fundamento la disminución de las aportaciones al Plan de Pensiones de Empleados, como consecuencia de la disminución del “salario anual computable” por el cambio de un contrato a tiempo completo por un contrato a tiempo parcial, es decir, por la “modificación de las condiciones de trabajo”.

Por lo tanto, la cantidad acordada, a tanto alzado y por una sola vez, como compensación a las aportaciones al Plan de Pensiones de los Empleados de esta determinada entidad financiera dejadas de realizar, como consecuencia de la modificación de las condiciones de trabajo, a juicio de este órgano, se ha de considerar obtenida “de forma notoriamente irregular en el tiempo”, conforme al artículo 11.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007, por lo que le es aplicable la reducción del 40 por 100, prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Segundo:

Frente a esta resolución, el Director del Departamento de Gestión Tributaria interpone, con fecha 11 de julio de 2013, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. La discusión se centra en torno a si el supuesto de hecho se puede encuadrar en la expresión “modificación de las condiciones de trabajo”. La posición de este Departamento difiere de la mantenida por el TEAR y se aproxima a la manifestada por la Dirección General de Tributos, la cual parte de un análisis de la normativa laboral, en concreto el artículo 12.4.e del Estatuto de los Trabajadores.

2. La resolución recurrida reitera criterio seguido por el mismo TEAR en resoluciones precedentes.

Finaliza solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central “la unificación de criterio a fin de declarar que las cantidades que reciba un trabajador de su empresa en compensación por la reducción de las aportaciones que esta última realizaría en el futuro a un Plan de Pensiones a favor del trabajador, como consecuencia del acceso de éste a una jubilación parcial acordada con la empresa, no tiene cabida en ninguno de los supuestos previstos en los artículos 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo”.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a la interesada en la reclamación recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución del presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, se ratifica en las alegaciones presentadas ante el TEAR.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea consiste en determinar si procede la aplicación de la reducción del 40 por ciento, prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre las cantidades percibidas por un trabajador de su empresa y de una sola vez, en compensación por la reducción de las aportaciones al Plan de Pensiones a realizar por la empresa en el futuro, como consecuencia del acceso del trabajador a la situación de jubilación parcial.

Tercero:

El artículo 18 en sus apartados 1 y 2.a) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 28 de noviembre (en adelante, LIRPF) dispone 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”.

En desarrollo de la norma legal anterior, el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF) establece que a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, y siempre que se imputen en un único período impositivo, entre otros:

“e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral”.

Así las cosas, se hace preciso acudir a la normativa laboral, siendo de aplicación el Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, por el que se regula la Seguridad Social de los trabajadores contratados a tiempo parcial, así como la jubilación parcial, cuyo artículo 9 dispone:

“Se considera jubilación parcial la iniciada después del cumplimiento de los sesenta años, simultánea con un contrato de trabajo a tiempo parcial y vinculada o no con un contrato de relevo, de conformidad con lo establecido en los artículos 166 de la Ley General de la Seguridad Social y 12.6 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores”.

A su vez, el artículo 10 del mismo Real Decreto dispone que el acceso a la jubilación parcial se efectuará en los siguientes términos:

“El trabajador concertará, previo acuerdo con su empresa, un contrato a tiempo parcial, reduciendo la jornada de trabajo y el salario, entre un mínimo de un 25 por 100 y un máximo de un 85 por 100 de aquellos, en los términos previstos en el artículo 12.6 del Estatuto de los Trabajadores.

Los porcentajes indicados en el párrafo anterior, se entenderán referidos a una jornada de trabajo de un trabajador a tiempo completo comparable”.

Respecto del contrato a tiempo parcial, el artículo 12.4.e del Estatuto de los Trabajadores, aprobado mediante Real Decreto-Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, establece:

“El contrato a tiempo parcial se regirá por las siguientes reglas:

e) La conversión de un trabajo a tiempo completo en un trabajo a tiempo parcial, y viceversa, tendrá siempre carácter voluntario para el trabajador, y no se podrá imponer de forma unilateral o como consecuencia de una modificación sustancial de las condiciones de trabajo al amparo de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 41. El trabajador no podrá ser despedido ni sufrir ningún otro tipo de sanción o efecto perjudicial por el hecho de rechazar esta conversión, sin perjuicio de las medidas que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 51 y 52.c)[1] de esta Ley, puedan adoptarse por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción”.

Los referidos artículos 51 y 52.c) regulan el despido colectivo y la extinción del contrato por causas objetivas.

Por último, el artículo 41 del Estatuto, respecto de las modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo, prevé en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

“1. La dirección de la empresa podrá acordar modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo cuando existan probadas razones económicas, técnicas, organizativas o de producción. Se consideraran tales las que estén relacionadas con la competitividad, productividad u organización técnica o del trabajo en la empresa.

Tendrán la consideración de modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo, entre otras, las que afecten a las siguientes materias:

- a) Jornada de trabajo.
- b) Horario y distribución del tiempo de trabajo.
- c) Régimen de trabajo a turnos.
- d) Sistema de remuneración y cuantía salarial.
- e) Sistema de trabajo y rendimiento.
- f) Funciones, cuando excedan de los límites que para la movilidad funcional prevé el artículo 39 de esta Ley.

2. Las modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo podrán afectar a las condiciones reconocidas a los trabajadores en el contrato de trabajo, en acuerdos o pactos colectivos o disfrutadas por éstos”.

Cuarto:

En caso analizado, del que se extrae el criterio aquí discutido, ha tenido lugar un acuerdo previo entre empresa y trabajador, en el que se incluye una cláusula que dispone que el empleado percibirá, como compensación y sustitución de las aportaciones que no se realizarán por ella al Plan de Pensiones de Empleados de cierta entidad financiera, una cantidad igual a la suma del 85% de las aportaciones que a cargo de la entidad se hubiesen realizado desde la fecha de jubilación parcial y hasta el momento en el que cumpla 65 años, de haber permanecido con contrato a jornada completa.

La compensación acordada tiene como fundamento la disminución de las aportaciones al Plan de Pensiones de Empleados, como consecuencia de la disminución del “salario anual computable” por el cambio de un contrato a tiempo completo por un contrato a tiempo parcial.

Procede, pues, analizar si el supuesto planteado, a efectos de aplicar la reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos íntegros, tiene cabida en alguna de las dos modalidades del artículo 18.2 de la LIRPF.

En primer lugar, debe descartarse la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que los derechos económicos derivados de la reducción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo de jubilación parcial realizado entre las partes para llevar a cabo dicha reducción.

En la segunda modalidad, el debate debe centrarse en dos de los supuestos que desarrolla el artículo 11.1 del RIRPF, el 11.1.e) y el 11.1.f).

Comenzando por la letra f) del artículo 11.1 RIRPF, esto es “cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral”, debe descartarse su aplicación, pues en estos supuestos de acceso a la situación de jubilación parcial no hay extinción de la relación laboral. Así, el Estatuto de los Trabajadores en el artículo 12.6 con claridad sanciona que en los casos de acceso a la jubilación parcial “La relación laboral se extinguirá al producirse la jubilación total del trabajador”. A mayor abundamiento, para referirse al cambio de un contrato a tiempo completo en un contrato a tiempo parcial, utiliza el término “conversión”. Además el artículo 41 de la citada norma establece que el acceso a la jubilación parcial es un acto voluntario del trabajador por el que se establece una nueva relación con la empresa “sustituyéndose” por otra.

En relación con la posible aplicación de la letra e) del artículo 11.1 del RIRPF, “cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo”, se ha reseñado en el fundamento de derecho anterior que, de conformidad con el Real Decreto 1131/2002, la forma de acceder a la jubilación parcial es siempre voluntaria para el trabajador, mediante un contrato a tiempo parcial, previo acuerdo con su empresa, reduciendo la jornada de trabajo y el salario. Al respecto, el Estatuto de los Trabajadores establece en el artículo 12.4.e) la incompatibilidad entre la conversión del contrato a tiempo completo en un contrato a tiempo parcial (inherente a la jubilación parcial) con la modificación sustancial de las condiciones de trabajo regulada en el artículo 41 de dicha norma por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción.

Consecuentemente, las cantidades que pueda convenirse que sean satisfechas por la empresa, en estos supuestos de acceso a la jubilación parcial, no pueden serlo como consecuencia de la modificación de las condiciones de trabajo a que alude el artículo 11.1e) RIRPF, pues lo veda la propia normativa laboral; asimismo, tampoco entiende este Tribunal Central que pueda interpretarse que sean cantidades abonadas como “compensación o reparación” de complementos salariales, puesto que para que sea aplicable esta previsión se hace necesaria una actuación previa y unilateral de la empresa, en perjuicio de sus trabajadores, alterando o modificando unos complementos salariales, actuación ésta que luego se ve obligada a resarcir, a reparar o a compensar. Así, el Reglamento utiliza literalmente los términos compensar o resarcir, que en nuestro Diccionario significan dar algo u otorgar un beneficio en resarcimiento del daño o perjuicio que se ha causado, esto es indemnizar; estas circunstancias no concurren en el presente caso, ya que el acceso a la situación de jubilación

parcial es voluntaria para el trabajador y fruto de un acuerdo con su empresa, acto voluntario del trabajador por el que se establece una nueva relación con la empresa, sustituyéndose la anterior por otra que incorpora otras características económicas distintas, en cuya fijación se pueden tomar como referentes las condiciones económicas de la relación previa, pero que no vienen a repararlas o compensarlas, sino a sustituirlas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...

ACUERDA:

Estimarlo, fijando como criterio el siguiente:

Las cantidades que reciba un trabajador de su empresa en compensación por la reducción de las aportaciones que esta última realizaría en el futuro a un Plan de Pensiones a favor del trabajador, como consecuencia del acceso a una situación de jubilación parcial acordada con la empresa, no tiene cabida en ninguno de los supuestos previstos por los artículos 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas Físicas, y 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

[1] Los artículos 51 y 52.c) regulan por su parte

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.