

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059610

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 4185/2014

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. *Cantidad satisfecha por una empresa a un empleado a tanto alzado con motivo de su traslado a otro centro de trabajo cuando, además, se percibe una compensación por vivienda que se cobrará mensualmente durante dos años.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso concreto que se analiza, las cantidades satisfechas por la empresa al trabajador con motivo del traslado y que tiene su origen en éste, son tanto una indemnización por el traslado que se percibe de una sola vez, como una compensación mensual por vivienda, teniendo ambos conceptos su origen o encontrando su motivo en el traslado del obligado tributario y por ello ambas cantidades deben ser consideradas conjuntamente a efectos de apreciar si su imputación se realiza en un único período impositivo o en más de uno, de forma tal que como las cantidades satisfechas por la empresa con motivo del traslado se abonan en más de un período impositivo, no considera el Tribunal Central que sean rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo de conformidad con lo preceptuado en el art. 11 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), no resultando pues de aplicación la reducción del 40 por ciento prevista en el art. 18.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 3)**

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. *Naturaleza y función.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El criterio establecido por el Tribunal Central vincula a toda la Administración tributaria ya sea estimatorio o desestimatorio el sentido del fallo, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT), a diferencia del art. 100.7 de la Ley 29/1998 (LJCA), no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de dicho Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico, puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas los órganos afectados por los criterios del Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos -que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional- y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación -art. 3 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, teniendo precisamente el invocado art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT) la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria. **(Criterio 2 de 3)** *Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.* Las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas que se le plantean no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 (LGT), y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 11.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 89 y 242.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 100..
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes n.º 37,

28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de diciembre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 12/02829/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

1. El interesado presentó autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011, en la que hacía constar una reducción sobre los rendimientos del trabajo, correspondiente al 40% aplicado sobre una indemnización por traslado percibida a tanto alzado y de una sola vez.

2. Los órganos de gestión de la Delegación de la AEAT en Castellón practican liquidación provisional eliminando dicha reducción, con fundamento en el criterio de la Dirección General de Tributos respecto al artículo 18.2 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (entre otras, consultas V0162-12 y V1263-12), criterio según el cual *"en el caso de que el trabajador, además de la indemnización consistente en un pago único, obtenga la ayuda mensual por vivienda a percibir durante dos años, a ninguna de dichas cantidades les resultará de aplicación la reducción del 40% prevista en el citado artículo, por cuanto su imputación corresponde a más de un período impositivo"*.

3. Contra dicha liquidación interpuso el interesado recurso de reposición alegando, en síntesis, que la indemnización percibida por movilidad a tanto alzado de una sola vez y la percibida mensualmente en concepto de compensación de vivienda, son dos percepciones totalmente diferentes, y sobre la primera se debe aplicar la reducción del 40%.

4. Contra la resolución desestimatoria de dicho recurso se interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante TEAR).

5. Mediante resolución de fecha 16 de diciembre de 2013 el TEAR estimó la reclamación interpuesta, anulando la liquidación impugnada, al entender *"que el importe percibido como indemnización por traslado y el correspondiente a "ayuda de vivienda" no tienen la misma naturaleza"*, señalando el TEAR que *"la ayuda de vivienda se concede única y exclusivamente para compensar al empleado de los gastos en que deberá incurrir para arrendar una vivienda en la localidad de destino, sin que este hecho pueda modificar el carácter irregular de la indemnización por traslado percibida de una sola vez, ni perjudicar su fiscalidad negando la aplicación de la reducción que reglamentariamente se contempla"*.

Segundo:

Frente a esta resolución el Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente errónea y dañosa. Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

La discrepancia del Director recurrente con el TEAR se centra en la interpretación que se debe dar a lo dispuesto en artículo 11 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que desarrolla lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.

El Director del Departamento de Gestión considera que la totalidad de las cantidades recibidas el obligado tributario deben ser sumadas a efectos de determinar si la renta es irregular o no, porque todas esas cantidades entran en la expresión *"cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento"*.

Más allá de la dicción literal del artículo, lo relevante no son tanto las condiciones que la entidad pagadora pone a su trabajador para cobrar las distintas cantidades, como la causa misma de cobro de cada una de ellas, pues todas las cantidades percibidas traen su causa en la modificación de las condiciones que regían la relación laboral, modificación que, al no tener el trabajador la obligación de aceptar, genera una indemnización a su favor por parte de la pagadora.

Existe un motivo único para el abono de las distintas cantidades, la indemnización por el traslado geográfico del trabajador, aunque existan diferencias en las circunstancias que deben concurrir para el cobro de cada una de las partes del total de la indemnización, por lo que todas esas cantidades deben ser sumadas a efectos de apreciar si su imputación se debe realizar en un único período impositivo o en más de uno.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, éste se reitera en las

alegaciones en su día formuladas, y señala, en síntesis, que hay que distinguir entre la cantidad percibida como indemnización por traslado que se incardina claramente en el apartado a) del artículo 11 del RIRPF, y el concepto retribución salarial denominado "compensación por vivienda" en cuantía de 750 mensuales que en modo alguno puede tener la misma naturaleza que la anterior, y que a un concepto retributivo le sea aplicable la reducción del 40% y al otro no, no pueden en ningún caso determinar que no sea de aplicación tal reducción a ninguno de los dos, privando de la reducción del 40% a la indemnización por traslado en razón al argumento de percibir un complemento salarial sujeto a determinadas contingencias que pueda en su caso prolongarse hasta dos años, ya que se trata de una interpretación arbitraria y contra legem sin respaldo legal alguno.

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 en el presente recurso consiste en determinar si resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) sobre la cantidad satisfecha por la empresa a tanto alzado a un empleado con motivo de su traslado a otro centro de trabajo cuando, además, se percibe una compensación por vivienda que se cobrará mensualmente durante dos años.

Con carácter previo, puesto que el Director invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

Asimismo y antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

Tercero:

El artículo 18 de la LIRPF determina los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo y establecía en la redacción vigente en el momento en que se sienta el criterio por el TEAR aquí objeto de debate 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”.*

El desarrollo de este precepto se realiza en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, según el cual:

“1. 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, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento”.

Cuarto:

Pues bien, en el caso concreto que se analiza, las cantidades satisfechas por la empresa al trabajador con motivo del traslado y que tiene su origen en éste, son tanto una indemnización por el traslado que se percibe de una sola vez, como una compensación mensual por vivienda, teniendo ambos conceptos su origen o encontrando su motivo en el traslado del obligado tributario y por ello ambas cantidades deben ser consideradas conjuntamente a efectos de apreciar si su imputación se realiza en un único período impositivo o en más de uno, de forma tal que como las cantidades satisfechas por la empresa con motivo del traslado se abonan en más de un período impositivo, no considera este Tribunal Central que sean rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo de conformidad con lo preceptuado en el artículo 11 del reglamento de IRPF, no resultando pues de aplicación la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el criterio que no resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre las cantidades abonadas por una empresa a sus trabajadores con motivo de su traslado a otro centro de trabajo, cuando, además de una cantidad a tanto alzado y percibida de una sola vez, el trabajador perciba también una compensación por vivienda pagadera mensualmente y durante dos años, puesto que en tales circunstancias las cantidades satisfechas por la empresa, encontrando ambas su motivo en el traslado, se han de imputar en más de un período impositivo, no cumpliendo por tanto el requisito fijado en el artículo 11.1 del Reglamento del Impuesto.

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