

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079286

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

Sentencia 406/2020, de 26 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 60/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Devengo. Imputación temporal. Rendimientos del trabajo.** *Imputación temporal en IRPF de subvenciones a trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo.* En este caso, la actora no ha percibido cantidad alguna como consecuencia de su despido, sino que se ha constituido un instrumento financiero, un contrato de coaseguro, cuyo objeto ha sido dar cobertura a los compromisos por pensiones asumidos por el tomador del seguro (la empresa) con los asegurados y beneficiarios incluidos en el contrato (los empleados incluidos en el expediente de regulación de empleo), entre ellos la demandante. Todas las cantidades que podía haber percibido la demandante se han destinado a la constitución de dicho contrato de seguro. De una parte, la indemnización por despido, y de otra, la subvención reconocida por la Administración para la financiación parcial del plan de prejubilación aprobado como consecuencia del expediente de regulación de empleo. La indemnización por despido está exenta con arreglo a lo establecido en el art. 7 e) de la Ley 35/2006 (IRPF). Sin embargo, con relación a la subvención, concedida en el ejercicio 2012, no cabe aplicar la exención del art. 7 e), ni la reducción del art. 18.2 del mismo texto normativo, por cuanto no nos encontramos ante rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años. La imputación de esta subvención debe tributar por los rendimientos percibidos en cada ejercicio, partiendo del cuadro unido a la póliza de seguros de la que es beneficiaria, donde se establece una clara distinción por meses y años de las cantidades que se perciben en concepto de renta anual temporal entre los años 2012 a 2017, y ello con independencia de que en un determinado ejercicio se le haya concedido una determinada subvención o ayuda.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/1995 (NFL002575) (TRET), art. 51.

Ley 35/2006 (NFL010131) (IRPF), arts. 6.1, 7 e), 14 y 18.2.

**PONENTE:***Don Rafael Pérez Nieto.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000060/2018

N.I.G.: 46250-33-3-2018-0000090

**SENTENCIA**

En la ciudad de Valencia, a 26 de febrero de 2020.

Visto por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. don Luis Manglano Sada, Presidente, don Rafael Pérez Nieto y don José Ignacio Chirivella Garrido, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el número 60/18, en el que han sido partes, como recurrente, doña Camila, representada por la Procuradora Sra. Borrás Baldoval y defendida por el Letrado Sr. Bonora Precioso, y como demandada el TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía es de 4203,15 euros. Ha sido ponente el Magistrado don Rafael Pérez Nieto.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verifica en escrito mediante el que quedan ejercitadas sus pretensiones de que se anulen la resolución impugnada del TEAR y la liquidación tributaria y que se declare como situación jurídica individualizada que ha de tributar, por las ayudas públicas de su indemnización de despido, de forma periódica.

#### Segundo.

La representación procesal de la parte demandada formuló escrito de contestación por el que solicita que se desestime el recurso contencioso-administrativo.

#### Tercero.

El proceso no se recibió a prueba. Evacuado el trámite de conclusiones, los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 26 de febrero de 2020.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), de 31-10-2017, que desestimó la reclamación núm. 46/7498/15. Esta fue planteada por doña Camila frente a la liquidación por 4203,15 euros del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) de 2013.

Doña Camila es la parte recurrente del presente proceso y sostiene su impugnación de la resolución del TEAR - sin cuestionar la sujeción al IRPF- en la improcedente imputación de la ayuda pública aportada a un seguro indisponible en un único ejercicio, sino en el momento de su percepción efectiva.

Enfrente, el Abogado del Estado se opone al recurso contencioso-administrativo y alega que es ajustado a Derecho el tratamiento fiscal dado a la subvención percibida por la recurrente que, al ser concedida con cargo al presupuesto del ejercicio 2011, debe ser este el ejercicio para su tributación acorde con la fecha de su concesión.

#### Segundo.

Acerca de la cuestión litigiosa, esta Sala y Sección se ha pronunciado en un caso idéntico en SSTSJCV núm. 962/2019 de 29 de mayo, y 1319/2019, de 18 de septiembre. En la primera de ellas dijimos:

"Relación de antecedentes relevantes.

Con fecha 10-7-2009, 'Porcelanas Lladró' SA solicitó de los Servicios de Relaciones Laborales de la Consellería de Economía, Hacienda y Ocupación de la Generalitat Valenciana, el despido colectivo de 220 trabajadores de la empresa alegando causas económicas y productivas de la empresa.

Abierto el preceptivo periodo de consultas entre la empresa y los trabajadores, con fecha 11-9-2009, se firmó el acta final del acuerdo alcanzado entre trabajadores y empresa, recogiendo los acuerdos contenidos en el mismo.

El apartado 2 del clausulado del acta, dispone lo siguiente:

2.1. Por la empresa se constituirá un plan de prejubilaciones para personas con 56 años cumplidos de la fecha del acuerdo o que los cumplan hasta el 31-12-2012, con una duración máxima de 5 años o hasta los 64 años de edad del trabajador.

2.2. Dicho plan queda en todo caso supeditado a la obtención de las ayudas públicas, tanto de la Administración Central como de la Autonómica, siendo que en caso de no existir las mismas el plan quedaría sin efecto.

2.3. En dicho plan se garantiza el 75% del salario neto del trabajador a la fecha de su prejubilación incrementado anualmente en un 2%.

2.4. No obstante la condición de fijo discontinuo del trabajador, el salario a considerar a efectos del plan de prejubilación serán correspondiente a jornada completa que corresponda al trabajador en el año natural en que se produzca la extinción, incluida la retribución variable que le hubiera correspondido en caso de no haberse reducido la jornada en virtud del presente Acuerdo.

2.5. Los trabajadores que vayan a acceder a la prejubilación podrán permanecer inactivos hasta el agotamiento de la prestación que tuviera reconocida, reincorporándose con carácter previo inmediato a la fecha en la que cumpla la edad requerida para prejubilarse a fin de que la prestación de desempleo del trabajador sea la máxima posible en el momento de acceso a la prejubilación.

2.6. El antedicho plan de prejubilaciones se llevará a cabo sin perjuicio de la suscripción por la empresa del Convenio Especial con la Seguridad Social al que hace referencia el art. 51 ET '.

Por resolución de 25-11-2009 del Director General de Trabajo, Cooperativismo y Economía Social, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Ocupación de la Generalitat Valenciana, se estimó la solicitud de la mercantil 'Porcelanas Lladró' SA para proceder a la extinción por causas económicas y de producción de un máximo de 220 contratos de trabajo de su plantilla, en los términos del acuerdo incorporado como anexo específico a dicha resolución, que recogían el acta final de acuerdo del período de consultas logrado entre la empresa y los representantes legales de los trabajadores, de fecha 11-9-2009.

Con fecha 16-2-2011, la mercantil 'Porcelanas Lladró' SA suscribió póliza de seguro del grupo número [...], con las compañías de seguro 'Nationale-Nederlanden Vida' SAE ('ING Direct') y 'Atlantis Compañía de Seguros y Reaseguros'. En las cláusulas particulares de la póliza se hace constar que 'la póliza tiene por objeto la cobertura de los compromisos por pensiones asumidos por el tomador con los asegurados y beneficiarios incluidos en este contrato, cuyo contenido deriva del expediente de regulación de empleo núm. [...]'].

La condición particular 9.1, lleva por rúbrica 'Renta Anual Temporal', distinguiendo entre el complemento temporal y el complemento ayuda Generalitat Valenciano. Con relación a ambos complementos, en las letras A) y B) de la condición particular 9.1, se dice lo siguiente:

'La compañía abonará al asegurado una renta anual que se pagará en 12 fracciones mensuales vencidas, coincidentes con los 12 meses naturales y como máximo hasta el último pago fijado en el calendario descrito en el certificado individual de seguro y en la relación principal de asegurados'.

Asimismo, en la misma póliza, se contiene un cuadro donde se desglosan las cantidades mensuales que debe percibir la recurrente durante los años 2012 a 2017, distinguiendo entre las cantidades correspondientes al complemento temporal, al complemento ayuda Ministerio y Generalitat Valenciana, y al Convenio Especial Seguridad Social Ayuda Ministerio.

El Director General de Trabajo, Cooperativismo y Economía Social, dictó resolución de 26-12-2012, concediendo a los ex- trabajadores del Grupo' Porcelanas Lladró' SA, una subvención de 700000 euros para la financiación parcial del plan de prejubilación aprobado.

A la demandante, le fue reconocida por la Administración una subvención o ayuda previa a la jubilación ordinaria que ascendía a 14000 euros.

[...]No es controvertido que la renta percibida por los recurrentes es una renta íntegra del trabajo"

En este supuesto concreto la Administración, tras el procedimiento de comprobación limitada tramitado considera que la demandante declaró en su autoliquidación del IRPF, ejercicio 2012, unas retribuciones dinerarias del trabajo personal que ascendían a 20392'81 euros, cuando a dicha cantidad debió añadir los 14000 euros que le fueron reconocidos por la Administración en concepto de subvención o ayuda previa a la jubilación ordinaria.

El TEAR, estima en parte el recurso por cuanto considera que la demandante debió declarar los 14000 euros percibidos en concepto de subvención, si bien en el ejercicio 2012, anualidad en que le fue concedida la ayuda, con independencia de que el pago se materializó en el ejercicio 2013.

El demandante, en cambio, considera que lo procedente es declarar en cada ejercicio la parte correspondiente a esos 14000 euros que le fueron reconocidos en concepto de subvención.

Así las cosas, se hace necesario recordar que la demandante no ha percibido cantidad alguna como consecuencia de su despido, sino que se ha constituido un instrumento financiero, un contrato de coaseguro, cuyo objeto ha sido dar cobertura a los compromisos por pensiones asumidos por el tomador del seguro ('Porcelanas Lladró' SA) con los asegurados y beneficiarios incluidos en el contrato, entre ellos la demandante. Todas las cantidades que podía haber percibido la demandante se han destinado a la constitución de dicho contrato de seguro. De una parte, la indemnización por despido, y de otra, la subvención reconocida por la Administración.

Con relación a la indemnización por despido, no existe discusión acerca de que nos encontramos ante una cantidad exenta con arreglo a lo establecido en el art. 7 e) de la Ley 35/2006 .

Con relación a la subvención por importe de 14000 euros, concedida en el ejercicio 2012, no cabe aplicar la exención del art. 7 e) de la LIRPF, ni la reducción del art. 18.2 del mismo texto normativo, por cuanto no nos encontramos ante rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años.

En definitiva, ambas partes están de acuerdo en que la cantidad percibida por la demandante constituye un rendimiento íntegro del trabajo.

Prosigue por ello la sentencia dictada por esta Sala declarando:

[...] Imputación temporal de las ayudas previas a la jubilación ordinaria.

Como ya ha sido puesto de manifiesto, la demandante entiende que debe tributar por los rendimientos percibidos en cada ejercicio, partiendo del cuadro unido a la póliza de seguros de la que es beneficiaria, donde se establece una clara distinción por meses y años de las cantidades que se perciben en concepto de renta anual temporal.

La Administración, en cambio, considera que la exigibilidad del rendimiento se produce en el período en que es concedida la subvención, criterio compartido por el propio TEAR, lo cual determina la irrelevancia del momento en que, por razones presupuestarias u otras ajenas a la voluntad del beneficiario, se efectúe el pago. En la resolución recurrida, se cita la resolución del TEAC de 25-9-2008, sobre recurso de alzada para unificación de criterios, en la que se aborda esta cuestión y se resuelve en el sentido ya referido.

El art. 12 de la Ley 35/2006 , señala que 'el período impositivo será el año natural', y que 'el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente'.

Asimismo, a la hora de definir el hecho imponible, el art. 6.1 de la LIRPF dispone que 'constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente'.

El art. 14 de la LIRPF, a efectos de determinar la imputación temporal, dispone lo siguiente: 'Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor'.

La aplicación conjunta de estos preceptos, conlleva la estimación de la tesis defendida por la demandante, ya que en la autoliquidación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de cada ejercicio, debe declarar la renta percibida en el ejercicio al que se refiere la declaración, con independencia de que en un determinado ejercicio se le haya concedido una determinada subvención o ayuda. Cuestión distinta sería que no se hubiese establecido un calendario de pagos concretando el importe de la subvención o ayuda a percibir durante el período

de tiempo al que se refiere el acuerdo que afecta a la recurrente. Así, no solo se reconoce una subvención o ayuda previa a la jubilación ordinaria por importe de 14000 euros, sino que se concreta la parte de esos 14000 euros que la recurrente tiene que percibir mensualmente entre los años 2012 a 2017. De este modo, la demandante sólo tiene que declarar el importe percibido y exigible en cada período impositivo.

El TEAR, en el fundamento de derecho cuarto de la resolución recurrida, reproduce los fundamentos jurídicos sexto y séptimo de la resolución del TEAC a la que se ha hecho referencia con anterioridad, indicando que no existe precepto alguno en la normativa de referencia, la Ley 40/1998, en la que se pueda apoyar lo que pretende la demandante, pues ello implicaría periodificar hacia delante una cantidad que, habiendo sido abonada de una sola vez, no ha tenido un periodo de generación anterior, pues su fundamento no se encuentra en una relación laboral que liga al trabajador con la Administración Pública.

Frente a ello, cabe decir que sensu contrario, no existe ningún precepto que permita declarar la ayuda obtenida por la recurrente como pretende la Administración.

En definitiva, con arreglo al calendario de pagos preestablecido, la demandante ha recibido una cantidad en concepto de renta anual temporal que incluye, mes a mes, durante seis años, una parte de la subvención o ayuda reconocida por valor de 14000 euros.

Por todo lo expuesto, el recurso debe ser estimado, dejando sin efecto la resolución recurrida así como la liquidación provisional de la que trae causa la misma, reconociendo el derecho de la demandante a tributar por los 14000 euros percibidos de ayuda pública a su indemnización por despido de manera periódica conforme percibe dichos rendimientos, y no de forma íntegra en el ejercicio 2012".

Trasladado lo anterior al supuesto enjuiciado y en aras a los principios de seguridad jurídica y unidad de criterio el presente recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en los términos expresados.

### **Tercero.**

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte demandada, sin que las mismas puedan exceder de 1500 euros por honorarios del Letrado y de 334,38 euros por los derechos del Procurador.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

### **FALLAMOS**

**1º.-** Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Camila, y anulamos la resolución impugnada del TEAR, por ser contraria a Derecho.

**2º.-** Anulamos la liquidación tributaria de que trae causa la antedicha resolución del TEAR.

**3º.-** Reconocemos el derecho de la recurrente a que tribute, por los 14000 euros percibidos de ayuda pública a su indemnización por despido, de manera periódica, conforme percibe dichos rendimientos.

**4º.-** Imponemos las costas a la parte demandada.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20- 4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de la que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico. En Valencia, a 26 de febrero de 2020.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.