

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094461

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 8822/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Prestación por desempleo en pago único. Se ha de determinar si corresponde aplicar la reducción del art. 18.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF) a los pagos únicos de prestaciones por desempleo cuando estos deben tributar como rendimientos. Según el TEAC, esta cuestión surge en casos de incumplimiento del requisito de mantener el empleo durante cinco años, lo que obliga al beneficiario a tributar la prestación percibida como exenta en un único periodo, correspondiente al incumplimiento. La controversia radica en si el periodo de generación del derecho a la prestación excede de dos años, dado que, en principio, el derecho a recibir la prestación surge tras un tiempo mínimo de cotización y se reconoce como resultado de una contribución sostenida al sistema. Para el TEAC, la reducción debe aplicarse en estos casos, ya que el derecho a la prestación surge tras un esfuerzo continuado y más de dos años de cotización. Este criterio se basa en la jurisprudencia del TS, que define el periodo de generación como el tiempo dedicado al esfuerzo retribuido, sin considerar únicamente el periodo de cálculo de la renta. Finalmente, el TEAC establece que, al tratarse de rendimientos con un periodo de generación superior a dos años y que deben imputarse en un único ejercicio, procede aplicar la reducción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.2.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 31/03/2023, recaída en la reclamación nº. 35-02849-2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 17/11/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la Directora de Gestión el 28/07/2023, frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 31/03/2023, recaída en la reclamación nº. 35-02849-2021, en su día interpuesta por **D. Xy**, (y al que en adelante nos referiremos como "el obligado" o "el interesado" o "la parte"), frente a la desestimación de un recurso de reposición que el interesado había interpuesto contra la desestimación por la Administradora de la Administración de Las Palmas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación que él había instado en su día atinente a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.) del año 2019.

Segundo.

El obligado había presentado en plazo (en junio de 2020) su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año 2019 con un resultado a ingresar por importe de 8.037,76 euros.

Unos meses después (en octubre de 2020) presentó una solicitud de rectificación de esa autoliquidación, interesando la devolución de parte del resultado a ingresar de la misma (de 3.103,81 euros), solicitud basada en los antecedentes siguientes:

1º.- En el año 2017 el obligado percibió del SEPE (Servicio Público de Empleo Estatal) un importe de 27.130,24 euros en concepto de prestación por desempleo en modalidad de pago único, y se dio de alta como autónomo en una actividad profesional. El obligado no tributó por ese importe, al considerarlo exento según el art. 7.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF).

2º.- En el año 2019 el obligado cesó como autónomo en esa actividad profesional, con lo que pasó a incumplir la obligación de mantenerla durante el plazo de cinco años, en orden a consolidar la exención de que había disfrutado. Y, por ello, en su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año 2019 incluyó ese importe de 27.130,24 euros entre sus rendimientos del trabajo de ese año, y tributó por la totalidad del mismo.

3º.- Posteriormente, el obligado entendió que al repetido importe debería resultarle de aplicación la reducción del 30 por ciento que contempla el art. 18.2 de la LIRPF, porque el derecho a recibir tal importe se habría generado en un plazo superior a dos años.

Y por ello fue por lo que en octubre de 2020 solicitó la rectificación de su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año 2019, que había presentado en plazo (en junio de 2020), y la devolución que le correspondería al aplicar tal reducción.

Tras tramitar esa solicitud de rectificación, con una propuesta de resolución y el pertinente trámite de audiencia, la Administradora de la Administración de Las Palmas la desestimó mediante un acuerdo de 26/04/2021, al que incorporó los dos argumentos siguientes:

I.- Porque, refiriéndose al derecho a percibir la prestación por desempleo,

< el derecho nace cuando concurren en el solicitante de prestación por desempleo, todos estos requisitos simultáneamente, nunca antes, como entiende el solicitante de rectificación; siendo ello así, si entendemos como período de generación de un rendimiento, como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento, hasta que este se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento, es evidente que este caso, no han transcurrido ni podido transcurrir más de dos años (salvo patológicos y excepcionales casos de anormal funcionamiento de las Administraciones públicas), entre la solicitud de la prestación en el Servicio Público de Empleo, hasta la resolución estimatoria y el posterior cobro de la misma. >

II.- Y porque la D.G.T. tiene al respecto el criterio (CV 1534-19) siguiente: si un obligado tributario se ha dado de baja en el régimen de autónomos, y por ello ha perdido la exención de la prestación percibida por desempleo en pago único, a ese obligado no le resulta aplicable la reducción del art. 18.2 de la LIRPF. Y los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deben aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Tercero.

Frente a esa desestimación, el obligado interpuso un recurso de reposición ante la Oficina gestora, que ésta desestimó mediante un acuerdo de 14/06/2021 en el que reiteró sus argumentos anteriores:

I.- Su propia motivación:

< Así, la Ley establece que, para la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos irregulares, es necesario que el periodo de generación sea superior a dos años. Como con claridad meridiana señala la resolución administrativa, el derecho a obtener la prestación de desempleo nace en el momento en que se produce la situación legal de desempleo (siempre que se cumplan el resto de requisitos), no desde el inicio de las cotizaciones. El periodo de generación de un rendimiento es el tiempo que transcurre desde el nacimiento del derecho a percibirlo hasta la obtención material del mismo. Por consiguiente, en este supuesto, no puede entenderse que el periodo de generación sea superior a dos años, no procediendo la aplicación de la reducción. >

II.- Y a que la Administración tributaria está obligada a seguir el criterio de la D.G.T. al respecto, y:

< En ese sentido, la Dirección General de Tributos, en respuesta a la Consulta Vinculante V1534-19, de 24/06/2019, a la cual se refiere la Administración en su resolución, ha dispuesto lo siguiente:

Desde la calificación como rendimientos del trabajo ... >

Cuarto.

Frente a la desestimación de su recurso de reposición, el obligado interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante T.E.A.R.) de Canarias.

Quinto.

El T.E.A.R. de Canarias, que había dado a esa reclamación el número 35-02849-2021, la estimó mediante una resolución de 23/02/2023, lo que motivó como sigue:

< Consecuentemente, la prestación por desempleo en la modalidad de pago único por importe de 27.130,24 euros que percibió el interesado en 2017, se encontraba en el tramo de cotizaciones por un período superior a dos años.

A partir del 1 de enero de 2015, el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece unos porcentajes de reducción aplicables a los rendimientos del trabajo del 30% en el caso de rendimientos íntegros del trabajo (distintos a los previstos en el artículo 17.2.a) de la misma Ley) que tengan un período de generación superior a dos años, cuando se imputen a un solo período impositivo, condición que se daría en el caso de las prestaciones por desempleo que tengan un período de generación superior a dos años, y que se perciban de una sola vez imputándose a un solo período impositivo.

En la Resolución dictada por la Dirección General de Tributos el 24 de junio de 2019 (V1534/2019) a la que se refería la Administración tributaria, se concluía que, en los supuestos de pérdida del derecho a la exención de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único (artículo 7.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), se descartaba la calificación como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, al no corresponderse con ninguno de los supuestos del artículo 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, respecto a la existencia de un período de generación superior a dos años, también se descarta esa posibilidad por entender que no había un período de generación superior a dos años que habilitara la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, con la siguiente fundamentación:

"A este respecto, y en relación con la existencia del período de generación superior a dos años que exige la Ley del Impuesto, procede indicar que la prestación por desempleo percibida se corresponde con un período que no supera los dos años, así resulta de lo dispuesto en el artículo 269 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31), artículo que establece en 720 días el período máximo de esta prestación.

Por tanto, no se produce en el supuesto consultado la existencia del período de generación superior a dos años que habilite la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto."

Tal y como ha señalado el reclamante en sus alegaciones, la Administración tributaria estaría equiparando la duración de derecho a la prestación por desempleo, al período de generación de esa prestación. Sin embargo, de conformidad con las normas aludidas y en base a la Resolución adoptada por la Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, en el caso del interesado, la duración de la prestación por desempleo por un período de 660 días, suponía un previo período de cotización (período necesario para generar el derecho a esa prestación) de, al menos, cinco años y medio, dándose los requisitos para la aplicación de la reducción del 30% del artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este mismo sentido se puede citar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia del 22 de febrero de 2012 (RG 46/02711/2011), en la que se examinaba un supuesto equiparable al que es objeto de la actual revisión, y en la que se concluía que, cuando el periodo de cotización supera el periodo de generación de dos años exigido por la norma en prestaciones por desempleo abonadas en la modalidad de pago único, se debía reconocer el derecho a la aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

En consecuencia, la resolución adoptada por la Administración tributaria procede ser anulada por su disconformidad a derecho. >

Sexto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Canarias, la Directora del Departamento de Gestión interpuso el 28/07/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las siguientes alegaciones:

<<< TERCERA.- Alegaciones del Departamento de Gestión Tributaria.

El reclamante entiende que la cuantía de la prestación por desempleo percibida en modalidad de pago único se ha generado durante el período de cotización; es decir, identifica periodo de cotización con período de generación, interpretación que no comparte este Departamento.

En síntesis, considera el interesado que, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 269 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, según el cual, la duración de la prestación por desempleo (desde 4 meses a 2 años de prestación) estaría

en función del período de cotización previo (desde 360 hasta 2.160 días, es decir, desde 1 año hasta 6 años de cotización) por lo que, en su caso, la prestación percibida en pago único suponía un período de cotización de seis años antes de la situación legal de desempleo.

Por el contrario, en opinión de este Departamento, debe distinguirse, por un lado, el derecho a obtener la prestación por desempleo, para cuyo nacimiento se requiere tener el periodo mínimo de cotización previsto en el artículo 266 del texto refundido de la Ley de la Seguridad Social, y, por otro lado, el periodo de generación del rendimiento, que es el tiempo transcurrido desde el nacimiento del derecho a percibir el rendimiento hasta el devengo del mismo.

* Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Artículo 266. Requisitos para el nacimiento del derecho a las prestaciones. ...

Artículo 269. Duración de la prestación por desempleo. ...

Asimismo, resulta necesario señalar el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT):

* Consulta vinculante V1534-19 de la DGT:

(...;) en relación con la existencia del período de generación superior a dos años que exige la Ley del Impuesto, procede indicar que la prestación por desempleo percibida se corresponde con un período que no supera los dos años, así resulta de lo dispuesto en el artículo 269 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31), artículo que establece en 720 días el período máximo de esta prestación.

Por tanto, no se produce en el supuesto consultado la existencia del período de generación superior a dos años que habilite la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto (...;)

* Recientemente la DGT reitera su criterio en la consulta vinculante V0935-23:

(...;) en relación con la existencia del período de generación superior a dos años que exige la Ley del Impuesto, procede indicar que la prestación por desempleo percibida se corresponde con un período que no supera los dos años, así resulta de lo dispuesto en el artículo 269 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31), artículo que establece en 720 días el período máximo de esta prestación.

Por tanto, no se produce en el supuesto consultado la existencia del período de generación superior a dos años que habilite la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto (...;)

En consecuencia, y dado el innegable efecto vinculante que para los órganos de aplicación de los tributos tienen los criterios establecidos por la DGT, resulta necesaria la interposición del presente recurso para unificar criterio.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. Ley 58/2003, General Tributaria.

...

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que, para la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF en base un periodo de generación superior a dos años, en supuestos de percepción de prestación por desempleo en pago único, se requiere que la duración de la prestación sea superior a dos años, no siendo suficiente con que el periodo previo de cotización supere dicho periodo. >>>

Séptimo.

El T.E.A.R. de Canarias notificó la interposición del recurso extraordinario al obligado, que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que el obligado presentó el 06/11/2023 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

< PRIMERO - Que con fecha 09 de octubre de 2023, he recibido de notificación de Recurso de Alzada por Unificación de Criterio ...

SEGUNDO - Que el Departamento de Gestión Tributaria pretende la Unificación de Criterio en base a las consultas vinculante de la DGT, V-1534-19 y V0935-23 sobre el hecho de la aplicación de la reducción del 30%

prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF en los supuestos de la percepción de prestación por desempleo en pago único.

TERCERO - Que, en ambas consultas vinculantes, la administración tributaria, realiza una interpretación sesgada o equivocada de la Ley General de la Seguridad Social, interpretando y confundiendo la duración del derecho de la prestación, al período de generación de la prestación; siendo las consultas vinculante de la DGT, V-1534-19 y V0935-23, perjudiciales a los derechos de los contribuyentes.

CUARTO - Que en la resolución del 31 de marzo de 2023 del TEAR Canarias, cita la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia del 22 de febrero de 2012 (RG 46/02711/2011), en la que se examina un supuesto equiparable, y en la que se concluye que, cuando el periodo de cotización supera el periodo de generación de dos años exigido por la norma en prestaciones por desempleo abonadas en la modalidad de pago único, se debía reconocer el derecho de aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley del Impuesto; criterio que aplica el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en base a una correcta interpretación del artículo 269 de la Ley General de la Seguridad Social.

QUINTO - Que si el Tribunal Económico-Administrativo Central estimara el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio solicitado por parte del Departamento de Gestión Tributaria en base a las consultas vinculante de la DGT, V-1534-19 y V0935-23, a mi entender iría en contra del derecho de los contribuyentes, y de la misma doctrina administrativa, en el caso que nos ocupa, de la aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley del Impuesto

SOLICITO

Tenga por interpuesta mis ALEGACIONES AL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO contra el Recurso de Alzada por Unificación de Criterio por parte de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y que se desestime dicho recurso de alzada por unificación de criterio. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La Directora recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Canarias, cuando dijo que:

< la Administración tributaria estaría equiparando la duración de derecho a la prestación por desempleo, al período de generación de esa prestación. Sin embargo, de conformidad con las normas aludidas y en base a la Resolución adoptada por la Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, en el caso del interesado, la duración de la prestación por desempleo por un período de 660 días, suponía un previo período de cotización (período necesario para generar el derecho a esa prestación) de, al menos, cinco años y medio, dándose los requisitos para la aplicación de la reducción del 30% del artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. >

Porque, a su juicio -de la Directora-, la aplicación de esa reducción del 30 por ciento resulta improcedente, ya que:

< en opinión de este Departamento, debe distinguirse, por un lado, el derecho a obtener la prestación por desempleo, para cuyo nacimiento se requiere tener el periodo mínimo de cotización previsto en el artículo 266 del texto refundido de la Ley de la Seguridad Social, y, por otro lado, el periodo de generación del rendimiento, que es el tiempo transcurrido desde el nacimiento del derecho a percibir el rendimiento hasta el devengo del mismo. > Y este Tribunal Central ya adelanta que no comparte el criterio de la Directora recurrente.

Tercero.

La cuestión que ha de resolverse en el presente recurso es la de si debe aplicarse, o no, la reducción del art. 18.2 de la LIRPF a los importes percibidos como pagos únicos de la prestación por desempleo que, al final, han terminado teniendo que tributar por el I.R.P.F.; en suma, si en tales casos cabe aplicar tal mecanismo de aplanamiento de un impuesto progresivo como lo es el I.R.P.F.

Una cuestión que aunque es muy concreta y no ofrece duda alguna sobre en qué consiste, es conveniente comenzar por enmarcarla, y recordar cómo se genera, y en qué consiste el problema que suscita la controvertida cuestión.

0.- Una importante precisión inicial.

Como quiera que en la actualidad hay prestaciones por desempleo que no tienen el carácter de prestaciones contributivas, pues cubren el nivel de protección "asistencial" (apartado 3 del art. 263 "Niveles de protección" del T.R. de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el R.D. Leg. 8/2015, de 30 de octubre, y en adelante el T.R.L.S.S.), debe de quedar claro sin que ello precise de que tengamos que volver a repetirlo, que en los que sigue nos vamos a referir a las prestaciones por desempleo que cubren la protección por desempleo de "nivel contributivo", en suma de las prestaciones contributivas por desempleo.

I.- La prestación por desempleo.

La prestación por desempleo es una de las soluciones que un Estado "social" como lo es España (art. 1.1 C.E.) ofrece a los que pierden su empleo, y con ello los ingresos con los que sufragar sus gastos y los de su familia (art. 41 C.E.).

Para tener derecho a percibir la prestación por desempleo de siempre han debido cumplirse determinados requisitos; requisitos que han sido objeto de numerosas modificaciones a lo largo del tiempo, aunque en lo esencial siempre han sido similares, y que al momento de dictarse la presente resolución son los que recoge el art. 266 "Requisitos para el nacimiento del derecho a las prestaciones" del T.R.L.S.S.:

"Para tener derecho a las prestaciones por desempleo las personas comprendidas en el artículo 264 deberán reunir los requisitos siguientes:

a) Estar afiliadas a la Seguridad Social y en situación de alta o asimilada al alta en los casos que legal o reglamentariamente se determinen.

b) Tener cubierto el período mínimo de cotización a que se refiere el artículo 269.1, dentro de los seis años anteriores a la situación legal de desempleo o al momento en que cesó la obligación de cotizar.

Para el supuesto de que en el momento de la situación legal de desempleo se mantengan uno o varios contratos a tiempo parcial se tendrán en cuenta exclusivamente, a los solos efectos de cumplir el requisito de acceso a la prestación, los períodos de cotización en los trabajos en los que se haya perdido el empleo o se haya visto suspendido el contrato o reducida la jornada ordinaria de trabajo.

c) Encontrarse en situación legal de desempleo, acreditar disponibilidad para buscar activamente empleo y para aceptar colocación adecuada a través de la suscripción del acuerdo de actividad al que se refiere el artículo 3 de la Ley 3/2023, de 28 de febrero, de Empleo.

d) No haber cumplido la edad ordinaria que se exija en cada caso para causar derecho a la pensión contributiva de jubilación, salvo que el trabajador no tuviera acreditado el período de cotización requerido para ello o se trate de supuestos de suspensión de contrato o reducción de jornada.

e) Estar inscrito como demandante de empleo en el servicio público de empleo competente."

Para tener derecho a percibir la prestación, han de cumplirse esos requisitos.

Y de ellos hacemos reparar en uno, el de la letra b): "Tener cubierto el período mínimo de cotización a que se refiere el artículo 269.1."

Tiene que haber cotizaciones para el desempleo. **Cotizaciones para el desempleo que van a cargo en una parte de los empresarios y en otra parte a cargo de los propios trabajadores;** algo que es de sobra sabido, pero que recordamos aquí trayéndolo de la norma hoy vigente, el sub-apartado 2 del apartado Once "Cotización por Desempleo, Fondo de Garantía Salarial, Formación Profesional y Cese de actividad de los trabajadores autónomos" del art. 122 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de P.G.E. para el año 2023.

"2. A partir del 1 de enero de 2023, los tipos de cotización serán los siguientes:

A) Para la contingencia de desempleo:

a) Contratación indefinida, incluidos los contratos indefinidos a tiempo parcial y fijos discontinuos, así como la contratación de duración determinada en las modalidades de contratos de formación en alternancia, para la formación y el aprendizaje, formativo para la obtención de la práctica profesional adecuada al nivel de estudios, de relevo, interinidad y contratos, cualquiera que sea la modalidad utilizada, realizados con trabajadores

discapacitados: el 7,05 por ciento, del que el 5,50 por ciento será a cargo del empresario y el 1,55 por ciento a cargo del trabajador.

b) Contratación de duración determinada:

1.º Contratación de duración determinada a tiempo completo: el 8,30 por ciento, del que el 6,70 por ciento será a cargo del empresario y el 1,60 por ciento a cargo del trabajador.

.../..."

Por tanto, para que se genere el derecho a la prestación, hay que haber cotizado al desempleo, cotización una parte de la cual la habrá satisfecho el propio trabajador.

La prestación consiste en la percepción de una renta durante una serie de plazos mensuales.

Renta cuyas cuantías y plazos durante los que se percibirá que, según lo que se recoge en los arts. 269 "Duración de la prestación por desempleo" y 270 "Cuantía de la prestación por desempleo" del T.R.L.S.S., estarán en función de tres elementos: **(I)** de los períodos de ocupación cotizada en los seis años anteriores a la situación legal de desempleo o al momento en que cesa la obligación de cotizar, **(II)** de las bases por la que se haya cotizado por dicha contingencia durante los últimos ciento ochenta días del período de ocupación, y **(III)** de que el perceptor tenga, o no, hijos a su cargo, y que éstos sean uno o más de uno (dos o más).

Como lo que aquí nos ocupa es la posible aplicación de un mecanismo de aplanamiento del impuesto, con lo que la posible incidencia del mismo será mayor cuanto mayores sean las rentas concernidas, vamos a referirnos a las máximas prestaciones que pueden llegar a percibirse: el período máximo de la prestación es de 720 días (art. 269.1 T.R.L.S.S.), un poco menos de dos años, pero que son 24 pagas mensuales, porque en esta prestación, a diferencia de otras no hay pagas extras; y en cuanto a las cuantías máximas serán (art. 270 T.R.L.S.S.) del 175 por ciento del indicador público de rentas de efectos múltiples, salvo cuando el trabajador tenga uno o más hijos a su cargo, en cuyo caso la cuantía será, respectivamente, del 200 por ciento o del 225 por ciento de dicho indicador.

Lo que se acaba de exponer determina que, al momento de aprobarse la presente resolución, -ex. Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de P.G.E. para 2023 y R.D. 145/2024, de 6 de febrero de 2024, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024-, la prestación puede llegar a ser como máximo de 1.575,00 euros al mes (12 pagas al año, que ya se ha dicho), y por tanto de 18.900 euros al año.

II.- La tributación de la prestación por desempleo percibida como "renta mensual".

Sin perjuicio de que la prestación por desempleo sea un remedio social para atender a los que pierden su puesto de trabajo (art. 41 C.E.), como las correspondientes prestaciones suponen para los que las reciben la percepción de una renta efectiva, tales prestaciones tributan en el I.R.P.F. de los que las perciben, y lo hacen como rentas del trabajo, como dispone el art. 17.1.b de la LIRPF:

"Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular:

(...)

b) Las prestaciones por desempleo."

En los términos antes expuestos, la prestación por desempleo consiste en la percepción de una renta durante una serie de plazos mensuales; un tema enormemente relevante en relación con lo que aquí nos ocupa, visto lo recoge el último inciso del art. 18 de la Ley 35/2006:

"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.**"

Por tanto, **cuando la prestación se perciba en forma de renta, que es la fórmula ordinaria y usual de percibirla, nunca podrá ser objeto de reducción, porque lo dice la ley;** y ello con independencia de que la prestación se reciba después de haber cotizado no sólo más de dos, sino innumerables años, **y sin que pueda ni deba considerarse un supuesto de "fraccionamiento"** de los que recoge el art 12.3 del Reglamento del Impuesto

(R.D. 439/2007, de 30 de marzo) redactado por el apartado cuatro del artículo primero del R.D. 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el R.D. 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. 1776/2004, de 30 de julio («B.O.E.» 11 julio) y, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 :

"2. Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, sólo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 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 dos."

Regla, la de ese art 12.2, que es, -y a la vista está-, una regla específica para los casos que contempla: "*indemnizaciones por extinción de la relación laboral*"; que son casos distintos de los que aquí analizamos, aunque unos y otros tengan el antecedente común de que se producen con causa en el cese de la relación laboral.

En suma, en lo que se ha de insistir es que **las prestaciones por desempleo cobradas en forma de renta nunca van a tener derecho a la reducción**, y ello aunque su período de generación haya sido superior a dos años.

Si la prestación se percibe durante el máximo tiempo posible, 24 meses, y como se empieza a percibir tras ocurrir la contingencia de quedar en "paro" (art. 268.1 T.R.L.S.S.), lo normal será que se perciba: en unos meses de un primer año natural, en todos los del siguiente año natural, y en otros meses de un tercer año natural; pues, sólo en el caso de que empiece a percibirse en enero de un año natural, se percibirá en los doce meses de ese año y en los doce del año siguiente.

Y la tributación correspondiente a lo percibido por tal prestación, como quiera que el I.R.P.F. es un impuesto cuya tarifa es progresiva, dependerá de en qué períodos se perciba, ello entendido en el sentido que se ha recogido en el párrafo anterior, con lo que, evidentemente, la tributación de lo percibido como prestación puede variar en los términos que se explican a continuación, para lo que nos situamos en el caso de un padre con dos hijos a su cargo y que percibe el máximo de prestación, con lo que percibiría 24 pagas de 1.575,00 euros, que hacen un total de 37.800,00 euros.

Un obligado que, sin considerar ningún otro elemento del impuesto, por tanto contando sólo con esas rentas y con los correspondientes mínimos personales, y aplicando la actual escala del impuesto, tributaría -en el sentido de cuota líquida a ingresar- como sigue:

- Si las percibe en dos años (de enero a diciembre de cada año), tributaría euros 1.890 euros cada año, es decir un total de 3.780,00 euros

- En cambio, si la percibe en la situación más favorable: de julio a diciembre del primer año, todos los meses del siguiente año, y de enero a junio del posterior; sólo tendría que tributar 1.890,00 euros el segundo año, pues, en los otros dos, los mínimos personales absorberían los 9.450,00 euros percibidos en cada uno de esos dos años naturales. Aunque, evidentemente el primer año algo tendría que tributar, pues a lo recibido como prestación se añadirían los sueldos recibidos hasta haber sido despedido; pero, a los efectos que nos ocupan, lo expuesto ilustra suficientemente sobre cuál es la tributación que corresponde a tal prestación.

III.- La prestación por desempleo percibida en forma de "pago único".

Desde hace muchos años, ya más de cuarenta, como una medida para fomentar el empleo, y más propiamente el "autoempleo", la normativa atinente a la materia ha contemplado la posibilidad de que la prestación por desempleo pueda cobrarse en un "pago único", como fórmula con la que dotar a los perceptores de esos "pagos únicos" de unos fondos o capital que les pudiera ayudar a iniciar su actividad como autónomos o como miembros de una cooperativa, etc. ...; previsión ya recogida en el art. vigésimo tercero de la Ley 31/1984, de 2 de agosto, de Protección por Desempleo, y en su normativa de desarrollo: el R.D. 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único por el valor actual de su importe, como medida de fomento del empleo.

Y también este tema ha sufrido numerosas modificaciones a lo largo del tiempo, pues en ocasiones ha sido de aplicación a unos supuestos específicos y en otras a otros; el caso es que para unos u otros supuestos la figura siempre ha estado ahí y en lo substancial con la misma finalidad.

Y buena prueba de ello es que, aunque evidentemente no con su íntegra redacción inicial, ese R.D. 1044/1985, de 19 de junio, sigue estando en vigor a día de hoy, casi cuarenta años después; R.D. 1044/1985 cuyos arts. 1 y 3.1 disponen:

"Art. 1.

1. Quienes sean titulares del derecho a la prestación por desempleo del nivel contributivo, por haber cesado con carácter definitivo en su actividad laboral, podrán percibir de una sola vez, el valor actual del importe de la que pudiera corresponderles en función de las cotizaciones efectuadas, cuando acrediten ante el INEM que van a realizar una actividad profesional como socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad que tenga el carácter de laboral según las correspondientes normas del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

2. El valor actual del importe total de la prestación se calculará descontando de la prestación mensual que le corresponda el interés básico del Banco de España.

Art. 3.

1. El trabajador que desee percibir su prestación de una sola vez podrá solicitarlo en la Dirección Provincial del INEM, conjuntamente con el reconocimiento de la prestación o en cualquier momento posterior, acompañando a la solicitud memoria explicativa sobre el proyecto de inversión a realizar y actividad a desarrollar, así como cuanta documentación acredite la viabilidad del proyecto.

En el caso de personas que deseen incorporarse como socios a cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales deberán acompañar ..."

El que la prestación por desempleo pueda cobrarse en un pago único, a día de hoy está previsto en varias normas como las siguientes:

En el art. 34 "Capitalización de la prestación por desempleo" de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, en su redacción por la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social.

"1. En aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 228 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se mantendrá lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se establece el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, incluidas las modificaciones incorporadas por normas posteriores, en lo que no se oponga a las reglas siguientes:

1.ª La entidad gestora podrá abonar a los beneficiarios de prestaciones por desempleo de nivel contributivo hasta el 100 por cien del valor actual del importe de dicha prestación, en los siguientes supuestos:

a) Cuando pretendan constituirse como trabajadores autónomos. En este supuesto, el abono de la prestación se realizará de una sola vez por el importe que corresponda a la inversión necesaria para el desarrollo de la actividad por cuenta propia, incluido el importe de las cargas tributarias para el inicio de la actividad.

No se incluirán en este supuesto quienes se constituyan como trabajadores autónomos económicamente dependientes suscribiendo un contrato con una empresa con la que hubieran mantenido un vínculo contractual previo inmediatamente anterior a la situación legal de desempleo, o perteneciente al mismo grupo empresarial de aquella.

b) Cuando capitalicen la prestación para destinar hasta el 100 por cien de su importe a realizar una aportación al capital social de una entidad mercantil de nueva constitución o constituida en un plazo máximo de doce meses anteriores a la aportación, siempre que vayan a poseer el control efectivo de la misma, conforme a lo previsto por la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social y a ejercer en ella una actividad profesional, encuadrados en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

No se incluirán en este supuesto aquellas personas que hayan mantenido un vínculo laboral previo ..."

En los arts. 10 "Capitalización de la prestación por desempleo a los beneficiarios de prestaciones cuando pretendan incorporarse como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas o en sociedades laborales" y 10.bis "Capitalización de la prestación por desempleo para la adquisición de la condición de sociedad laboral o transformación en cooperativa por sociedades mercantiles en concurso" de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

"10.1. En aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 228 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se mantendrá lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se establece el abono de la prestación por desempleo en

su modalidad de pago único, incluidas las modificaciones incorporadas por normas posteriores, en lo que no se opongan a las reglas siguientes:

1.ª La entidad gestora podrá abonar el valor actual del importe de la prestación por desempleo de nivel contributivo, a los beneficiarios de prestaciones cuando pretendan incorporarse, de forma estable, como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas o en sociedades laborales, aunque hayan mantenido un vínculo contractual previo con dichas sociedades, independientemente de su duración o constituirlos y a las personas que trabajen en la sociedad laboral o cooperativa con una relación laboral de carácter indefinido que reúnan todos los requisitos para ser beneficiarios de la prestación por desempleo de nivel contributivo, salvo el de estar en situación legal de desempleo, que pretendan adquirir la condición de persona socia trabajadora o de trabajo en dicha sociedad laboral o cooperativa.

En estos supuestos, el abono de la prestación se realizará de una sola vez por el importe que corresponda a las aportaciones al capital, incluyendo la cuota de ingreso, en el caso de las cooperativas, o al de la adquisición de acciones o participaciones del capital social en una sociedad laboral en lo necesario para acceder a la condición de socio.

Quienes capitalicen la prestación por desempleo, también podrán destinar la misma a los gastos de constitución y puesta en funcionamiento de una entidad, así como al pago de las tasas y el precio de servicios específicos de asesoramiento, formación e información relacionados con la actividad a emprender.

Se abonará como pago único la cuantía de la prestación, calculada en días completos, de la que deducirá el importe relativo al interés legal del dinero."

"10.bis.1. La entidad gestora podrá abonar a las personas que reúnan todos los requisitos para ser beneficiarios de la prestación contributiva por desempleo, salvo el de estar en situación legal de desempleo, el valor actual del importe de dicha prestación, cuando pretendan adquirir acciones o participaciones sociales de una sociedad en la que prestan servicios retribuidos como personas trabajadoras con contrato de trabajo por tiempo indefinido de forma que, con dicha adquisición, individualmente considerada, o con las adquisiciones que realicen otras personas, trabajadoras o no de la sociedad, esta reúna las condiciones legalmente necesarias para adquirir la condición de sociedad laboral o transformarse en cooperativa.

La solicitud de la prestación y de la capitalización será simultánea y la fecha de la misma se asimilará, a efectos de reconocimiento y cálculo de la prestación, a la fecha de la situación legal de desempleo."

Y en otras en sentido similar.

Por tanto, el que ha quedado en desempleo, si decide acceder a alguna de esas modalidades de autoempleo, puede solicitar a la correspondiente entidad gestora de la Seguridad social percibir la prestación en forma de un "pago único", y así la percibirá.

IV.- La tributación de la prestación por desempleo percibida como "pago único".

Aunque más propiamente habría que hablar de la "no tributación" de la prestación por desempleo percibida como "pago único", pues para potenciar el efecto de fomento y ayuda al autoempleo de esa medida de percibir la prestación por desempleo en forma de "pago único", las cantidades así percibidas han venido gozando de exención fiscal, como así lo recogía, por no remontarnos a más atrás, el art. 7.n) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del I.R.P.F., y en el mismo artículo y letra en el T.R. aprobado por el R.D. Leg. 3/2004, de 5 de marzo, que la sucedió; exención que actualmente aparece en el art. 7.n) de la actual Ley del Impuesto: la Ley 35/2006, que en su redacción inicial disponía:

"Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 12.020 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

El límite establecido en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores que sean personas con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La exención prevista en el párrafo primero estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales

o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo."

Redacción que ha tenido dos modificaciones, hasta llegar a la actualmente vigente:

"Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo."

Por tanto, para tener derecho a esa exención, y que la prestación por desempleo percibida como "pago único" en principio no tribute, la cantidad percibida deberá destinarse a la finalidad prevista, que será la que se haya especificado cuando se haya solicitado el "pago único" a la correspondiente entidad gestora de la Seguridad Social.

Y si efectivamente ha sido así, si la cantidad percibida como "pago único" se ha destinado a la finalidad prevista, para consolidar definitivamente el derecho a la exención, hay que mantener la situación, la que sea en función de la modalidad de autoempleo de que se trate, durante el plazo de cinco años.

V.- Las consecuencias de no cumplir la exigencia de que la situación de que se trate hay que mantenerla durante el plazo de cinco años.

Si esa condición no se cumple, si se incumple antes del transcurso de esos cinco años, el derecho a disfrutar de tal exención no se perfecciona o consolida, y se pierde, resultando de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 122.2 de la LGT:

"2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora."

De forma que el incumplimiento lo que supone no es que lo recibido como pago único haya que devolverlo, sino la pérdida de la exención fiscal de tal importe, con la consecuencia de ello derivada que se prevé en ese art. 122.2 de que el obligado de que se trate:

"deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora".

Algo que tendrá que hacer el obligado que haya incumplido para regularizar las consecuencias de tal incumplimiento, ya que, si no lo hace él, será la Administración tributaria la que procederá a llevar a cabo la pertinente regularización.

VI.- La cuestión que aquí se debate.

Como se acaba de exponer, cuando se incumple la exigencia de mantener la situación de que se trate durante el plazo de cinco años, para regularizar las consecuencias de ese incumplimiento, la cantidad percibida en

su día como "pago único", y por la que no tributó cuando la percibió, el obligado concernido deberá incluirla en su tributación por el I.R.P.F. del período del incumplimiento .

Pues bien, lo que se debate aquí es si a tal cantidad cabe aplicarle la reducción del art. 18.2 de la LIRPF que dispone:

"Artículo 18. *Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.*

2. El 30 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, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo."

Debate que se produce porque el T.E.A.R. recurrido entiende que sí, mientras que la Directora recurrente entiende que no.

Cuarto.

Las alegaciones de la Directora recurrente, que hemos transcrito íntegramente en el Antecedente de Hecho Sexto, tienen cinco partes.

En la primera parte, que son los dos primeros párrafos tras el título de <TERCERA.- Alegaciones del Departamento de Gestión Tributaria>, la Directora de Gestión nos traslada la posición del interesado.

En la segunda parte, que es el párrafo tercero, nos traslada su opinión respecto de la controvertida gestión:

< Por el contrario, en opinión de este Departamento, debe distinguirse, por un lado, el derecho a obtener la prestación por desempleo, para cuyo nacimiento se requiere tener el periodo mínimo de cotización previsto en el artículo 266 del texto refundido de la Ley de la Seguridad Social, y, por otro lado, el periodo de generación del rendimiento, que es el tiempo transcurrido desde el nacimiento del derecho a percibir el rendimiento hasta el devengo del mismo. >

En la tercera parte, transcribe normas que entiende aplicables al caso: los arts. 266 y 269 del T.R.L.S.S. (R.D. Leg. 8/2015).

En la cuarta parte nos dice que hay que estar al criterio que sobre esta cuestión tiene sentado la D.G.T. en sus consultas vinculantes: V-1534-19 y V0935-23, que transcribe en parte, lo que también hace con lo que dispone el art. 89 "Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas" de la LGT.

Y finalmente en la quinta parte, la Directora recurrente nos traslada su conclusión y su petición:

< CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que, para la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF en base un periodo de generación superior a dos años, en supuestos de percepción de prestación por desempleo en pago único, se requiere que la duración de la prestación sea superior a dos años, no siendo suficiente con que el periodo previo de cotización supere dicho periodo. >

En sus contestaciones a esas dos consultas vinculantes a las que apela la Directora recurrente: la V-1534-19 y la V0935-23, la D.G.T. dijo en las dos exacta y literalmente lo mismo; y en la que por lo que aquí nos ocupa la D.G.T. concluyó lo siguiente:

< Desde la calificación como rendimientos del trabajo que, conforme con lo dispuesto en el artículo 17.1.b) de la Ley 35/2006 tienen las prestaciones por desempleo, el asunto que se plantea por la consultante es si le resulta aplicable la reducción del 30 por ciento que el artículo 18.2 de la misma ley establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) "que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo (...;)"

Descartada la calificación como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (pues no se corresponde con ninguno de los supuestos a los que el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, otorga tal calificación), la única posibilidad -a efectos de la aplicación de la reducción- sería desde la consideración de la existencia de un período de generación superior a dos años.

A este respecto, y en relación con la existencia del período de generación superior a dos años que exige la Ley del Impuesto, procede indicar que la prestación por desempleo percibida se corresponde con un período que no supera los dos años, así resulta de lo dispuesto en el artículo 269 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31), artículo que establece en 720 días el período máximo de esta prestación.

Por tanto, no se produce en el supuesto consultado la existencia del período de generación superior a dos años que habilite la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a ...>

Como vemos, para motivar su recurso, **la Directora de Gestión lo que ha hecho es adherirse al criterio de la D.G.T.**, y sostener que ha de seguirse el criterio de ese Centro directivo, que entiende correcto, y no el que empleó el T.E.A.R. recurrido, que patrocina la solución contraria.

Por tanto, la directora recurrente apela a la doctrina de la D.G.T. al respecto.

Y hace bien al apelar a esa doctrina de la D.G.T., porque según el art. 89.1 de la LGT:

"los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

Pero el contar con el apoyo de un determinado criterio de la D.G.T, que es ciertamente un argumento importante, ante este Tribunal no es un argumento decisivo o concluyente, pues este Tribunal no está sometido -ex. art. 239.8 de LGT- a esos criterios de la D.G.T.

Y en este caso, este Tribunal Central no comparte el criterio de la D.G.T. sobre el tema que nos ocupa, y ello por lo motivos que se exponen en el Fundamento de Derecho siguiente.

Quinto.

El criterio de la D.G.T. al respecto está contenido en un párrafo de esas dos contestaciones a las que la Directora apela, que es el que la D.G.T. razona, y lo repetimos, que:

< A este respecto, y en relación con la existencia del período de generación superior a dos años que exige la Ley del Impuesto, procede indicar que la prestación por desempleo percibida se corresponde con un período que no supera los dos años, así resulta de lo dispuesto en el artículo 269 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31), artículo que establece en 720 días el período máximo de esta prestación. >

Lo que la D.G.T. sostiene es diáfano: como la prestación por desempleo tiene una duración máxima de 720 días (art. 269 del T.R.L.S.S.), cuando se percibe como "pago único", lo que se cobra de una vez es una prestación que nunca puede superar los dos años, y, de ahí, lo que concluye, de que en tales casos no resulta de aplicación la reducción del art. 18.2 de la LIRPF, aplicable a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años, porque 720 días son siempre menos de dos años. Con lo que, para la D.G.T., es estos casos la reducción **nunca** resultará aplicable.

Pero ese razonamiento de la D.G.T. no es compartido por este Tribunal Central, y ello atendiendo a la "literalidad", al "contexto", y a la "finalidad" de lo que ese art. 18.2 recoge, tal y como vamos a explicar a continuación.

Y con "literalidad", "contexto", y "finalidad" apelamos al primero -el literal-, al segundo -el sistemático-, y al fundamental -el teleológico- de los cánones hermenéuticos de interpretación del art. 3.1 del Código civil:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Que son los que han de aplicarse también en el ámbito tributario según dispone el art. 12.1 de la LGT:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Empezando con el primero, con la literalidad de ese art. 18.2 LIRPF.

Ya hemos recordado en el Fundamento de Derecho anterior que las prestaciones por desempleo son a efectos del I.R.P.F. "rendimientos del trabajo" (art. 17.1.b LIRPF).

Y el art. 18 LIRPF, "Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo" de la Ley del Impuesto, en el primer párrafo de su apartado 2 dispone que:

"2. El 30 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, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo."

El que las prestaciones por desempleo percibidas en forma de pago único han de imputarse en un único período impositivo, precisamente en el período en el que se perciben, no ofrece ni duda ni discusión alguna.

Por tanto, la cuestión está en si su período de generación es superior a dos años, o no.

La Oficina gestora y la Directora recurrente sostienen que una cosa es el periodo necesario para el nacimiento del derecho a cobrar la prestación, para cuyo cálculo hay que tener en cuenta un determinado período de ocupación cotizada, sin que ello suponga que ya se está generando el derecho, y otra cosa es el período de generación del pago único en este caso producido, que es el período de pagos fraccionados que ese pago viene a sustituir.

Este Tribunal viene identificando como período de generación el que resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, expuesto en sentencias como la **de 13/072011 (Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 213/2010)**, esto es, el tiempo durante el que se realiza el trabajo o tarea que después se retribuye en un solo ejercicio, sin que deba confundirse con el tiempo que se toma como referencia para calcular el importe de las rentas cuando estas no se pagan por un trabajo ya realizado que se viene a retribuir, sino que nacen ex-novo con motivo de la contingencia o negocio que las genere, tal y como se ha considerado, por ejemplo, en criterio sentado en resolución de este Tribunal Central de 4 de abril de 2017 (RG 480/2017), que apreció que la renta percibida por el cese en la condición de socio de una entidad para la que se prestaban servicios profesionales no era irregular ya que el elemento nuclear, imprescindible según la jurisprudencia del TS, es que se aprecie que la renta retribuye un esfuerzo prolongado de más de dos años, de modo que incluso el nacimiento de la obligación de pago en un momento anterior a aquel en que se paga o se concretan importes y plazos de pago, no determina el período de generación, que se corresponde con el tiempo durante el que se desarrolló el esfuerzo continuado que se retribuye.

En el presente caso, partiendo del mismo concepto, la solución es diferente, en atención a la conexión existente entre la prestación por desempleo cobrada en pago único y el esfuerzo realizado con anterioridad por el trabajador del que deriva esta prestación.

En tal sentido, recuérdese lo que hemos recogido en el Fundamento de Derecho Terceroanterior, y repárese en lo que se expone a continuación.

Para tener derecho a percibir la prestación por desempleo hay que reunir los requisitos que recoge el art. 266 "Requisitos para el nacimiento del derecho a las prestaciones" del T.R.L.S.S., que ya hemos transcrito en el Fundamento de Derecho anterior cumplir, uno de los cuales es el de:

"b) Tener cubierto el período mínimo de cotización a que se refiere el artículo 269.1, dentro de los seis años anteriores a la situación legal de desempleo o al momento en que cesó la obligación de cotizar."

Es decir, contar con un período de ocupación cotizada que va -ex. ese art. 269.1- desde los 360 días -para la prestación mínima- a superar los 2.160 días -para la máxima-.

Lo que nos obliga, de entrada, a hacer **una importante precisión ya desde este momento**, que es la siguiente, a la vista de lo que recoge ese art. 269.1, un desempleado puede tener derecho a la prestación aún habiendo cotizado menos de dos años, pues el mínimo es 360 días, y si tiene derecho a la prestación puede llegar a percibirla en forma de "pago único"; por ello, debe quedar claro de manera diáfana que **todo los que vamos a exponer a continuación, sólo resulta aplicable a los casos en los que el derecho a recibir la prestación haya surgido tras haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años.**

Y nos obliga a recordar otra cosa que ya hemos dicho antes, la de que las cotizaciones para el desempleo van, en una parte, a cargo del trabajador; que ve como, mes a mes, le detraen parte de su sueldo para tal contingencia, pues, para tener derecho a la prestación, el trabajador tiene que haber cotizado.

Con lo que, en tales casos, **en los que para tener derecho a la prestación hay que haber cotizado**, va de suyo que **el derecho a obtener la prestación comienza a generarse cuando se empieza a cotizar; y el período de generación irá desde que se empieza a cotizar hasta que deja de cotizarse porque acaece la contingencia:** el desempleo.

Cuando un posible beneficiario, -llamémosle así-, cumple los requisitos que antes hemos expuesto, es decir, además de los demás y de encontrarse en desempleo, con el de contar con ése que hemos dicho período de ocupación cotizada que, en los términos expuestos unos párrafos más atrás, damos por supuesto que es de más

de dos años, es decir, cuando estemos ante un trabajador que lleva más de dos años haciendo el esfuerzo de aportar al sistema para, en su caso, recibir la prestación, ese beneficiario habrá generado el derecho a percibir la prestación por desempleo.

Un derecho a favor del beneficiario, con la correspondiente obligación a cargo de la entidad gestora de la Seguridad Social de satisfacerle esa prestación.

Y, en principio, no surge problema alguno sobre si al importe que ese beneficiario va a recibir como prestación cabe aplicarle, o no, la reducción del art. 18.2 LIRPF, porque lo que ese beneficiario tiene derecho a percibir es una renta, unos pagos mensuales, cuya duración está en función de los previos períodos de ocupación cotizada con los que cuente (art. 269.1 del T.R.L.S.S.). **Una renta a la que nunca va a poder aplicarse la reducción**, porque, como ya lo dejamos dicho antes, lo impide la ley, el último inciso del apartado 1 del art. 18 de la ley:

"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.**"

Y porque no estamos ante las concretas rentas a que se refiere el art. 12.3 del Reglamento del IRPF (indemnizaciones por la extinción de la relación laboral).

Ése es el derecho que ha generado el beneficiario que reúne los requisitos para recibir la prestación.

Pero, si quiera que sea como hipótesis y a efectos dialécticos, vamos a suponer que la prestación por desempleo consistiese en un pago único, en una determinada cantidad en función de lo cotizado que se cobrara de una vez; si así fuera, pocas dudas habría de que, como uno de los requisitos *sine qua non* para percibir tal cantidad es contar con un período de ocupación cotizada de más de dos años, y recuérdese lo que hace poco hemos dejado especificado, de que el período de generación va desde que se empieza a cotizar hasta que deja de cotizarse porque llega la contingencia: el desempleo, pocas dudas ofrece que el derecho a percibir tal pago único habría tenido un período de generación de más de dos años, y ello con total independencia de que lo percibido como pago único fuera más o fuera menos.

Dicho esto, volvamos a lo que ocurre, no como hipótesis, sino en la realidad, a tenor de lo que al respecto recoge el ordenamiento en vigor.

El derecho que ha generado el beneficiario que reúne los requisitos para recibir la prestación, es el derecho a percibir una renta o pagos mensuales.

Ése y sólo ése es en principio su derecho, pero, aunque para ello tenga que cumplir otros "requisitos adicionales", que consisten en generar un autoempleo y mantenerlo varios años, él beneficiario **puede optar por permutar ese derecho por otro**, tener el derecho a recibir un "pago único" (R.D. 1044/1985, de 19 de junio) a cambio del derecho a percibir esa renta o pagos mensuales en que, en principio, consiste la prestación.

Percepción de un "pago único" en lugar de una renta o pagos mensuales que lleva además otra importantísima ventaja añadida, cual es que, mientras que con la fórmula que abandona (renta o pagos mensuales) el beneficiario ha de tributar por lo que percibe, con la nueva a la que accede ("pago único"), no ha de hacerlo, pues el legislador ha declarado a tales importes como exentos (art. 7.n de la LIRPF).

El posterior incumplimiento de esos otros "requisitos adicionales", por cesar en el autoempleo de que se trate antes del transcurso del plazo debido, sólo tiene como consecuencia la pérdida de exención fiscal, pues ese R.D. 1044/1985 no contempla que el que incumple ese plazo, tenga que devolver lo percibido en todo o en parte.

Lo que sí que pierde es la exención fiscal, como así lo recoge el segundo párrafo de ese art. 7.n) LIRPF, ya transcrito en el Fundamento de Derecho anterior; con la anudada obligación de tributar por lo en su día percibido, lo que tendrá que hacer -ex. segundo párrafo del art. 122.2 de la LGT, también antes reproducido- en el período del incumplimiento.

Y ello determina que **ha de tributar en único período**, el del incumplimiento, **por todo lo que recibió como prestación por desempleo, prestación cuyo derecho a percibirla había surgido**, en los términos antes expuestos, **tras haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años; más de dos años en los que él habrá tenido que estar contribuyendo al sistema para tal contingencia.**

Y por ello a lo así percibido debe aplicarse la reducción del art. 18.2 LIRPF, apelando a la pura literalidad de dicho precepto, pues se trata de que se han percibido unos "rendimientos íntegros que han tenido un período de generación superior a dos años, y que han de imputarse en un único período impositivo".

La interpretación sistemática del precepto (de ese art. 18.2) por lo que hace a los casos que nos ocupan.

Como no podía ser menos, aquí hemos analizado la posible aplicación de la reducción del apartado 2 del art. 18 de la Ley del Impuesto, que es la aplicable; y ello con el resultado que ya hemos expuesto.

Pero el art. 18 en el apartado 3 contempla otra reducción:

"3. El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación."

Reducción la de ese apartado 3 en su caso aplicable a las siguientes prestaciones:

"1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares."

El paradigma de las cuales es la prestación por jubilación.

Para tener esas prestaciones si son contributivas hay que haber cotizado, cotizaciones para esas contingencias que también van a cargo en una parte de los empresarios y en otra parte a cargo de los propios trabajadores, que con ellas realizan aportaciones al sistema público de pensiones.

Pues bien, si una de esas prestaciones se recibe en forma de capital, o sea como un pago único, lo percibido disfrutará de un 30 por ciento de reducción, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

Es decir, para que juegue esa reducción:

I.- Hay que comenzar a aportar. Con lo que comienza a generarse el derecho a recibir la prestación.

II.- Tienen que haber transcurrido más de dos años desde la primera aportación, Lo que supone que el derecho a percibir la prestación habrá tenido ya un período de generación superior a dos años.

III.- Tiene que producirse la contingencia.

IV.- Y la prestación tiene que percibirse en forma de capital (pago único).

Un esquema idéntico, al que habilita el disfrute de la reducción del art. 18.2 LIRPF para las prestaciones por desempleo percibidas como pago único, que hemos visto en el Fundamento de Derecho anterior.

Una misma dinámica y una misma sistemática, para dos casos que guardan unas similitudes evidentes.

Y al mismo resultado se llega con el canon interpretativo fundamental, del espíritu y finalidad de lo que el art. 18.2 LIRPF dispone.

La reducción del apartado 2 del art. 18 LIRPF que nos viene ocupando, como las demás de ese artículo de la LIRPF, buscan el aplanamiento de un impuesto como el I.R.P.F., cuya tarifa es progresiva, cuando va a gravar importes percibidos acumuladamente.

Unas reducciones cuya finalidad, como dijo el T.S. en su sentencia de 03/05/2011 (Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007, al hablar de la de los "rendimientos irregulares" de la Ley 40/1998 del I.R.P.F.), es "la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva", en suma, mitigar "las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto" (STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015).

En tal sentido, en el Fundamento de Derecho anterior hemos expuesto cuánto tendría que tributar un padre con dos hijos a su cargo y que perciba el máximo de prestación, que, contando sólo con esas rentas, con los correspondientes mínimos personales y con la actual escala del impuesto, tributaría -en el sentido de cuota líquida a ingresar- como sigue: 1.890,00 euros cada año, si percibe mensualmente el desempleo en dos años (de enero a diciembre de cada año), en suma un total de 3.780,00 euros; y que, de cobrar en tres años naturales en los términos allí expuestos, sólo tendría que tributar 1.890,00 euros el segundo año, pues, en los otros dos, los mínimos personales absorberían los 9.450,00 euros percibidos en cada uno de esos dos años naturales.

Pues bien, si ese mismo obligado tuviera que tributar en único año, por los 37.800 euros que habría percibido como pago único, tendría que tributar -cuota líquida a ingresar- 7.664,00 euros; lo que trae causa de la progresividad del I.R.P.F., y pone de manifiesto la necesidad de aplicar la reducción en tal caso, para evitar la injusticia que supone el que, por una misma renta, haya que tributar más del doble o incluso más del cuádruple en un caso que en otros. Una reducción enderezada a que el sistema tributario, aquí personalizado en el I.R.P.F., sea lo más justo posible en el sentido que lo recoge el art. 31.1 de nuestra Constitución.

Por todo lo cual, el recurso de la Directora debe ser desestimado.

Por todo ello,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA

DESESTIMARLO y fijar como criterio al respecto el siguiente:

Si hay que tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en razón de lo recibido por la prestación contributiva por desempleo en forma de "pago único", cuando el importe así percibido traiga como causa última el haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años, a ese importe cabrá aplicarle la reducción por plurianualidad que contempla el art. 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.