

■ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos)

■ Sentencia de 30 de mayo de 2003

■ Ponente: Ilma. Sra. D.^a Concepción García Vicario

IRPF. Contrato de prejubilación; rendimientos regulares.

Las cantidades mensualmente percibidas a consecuencia de un contrato de prejubilación no pueden considerarse como rendimientos irregulares conforme a la vigente Ley del IRPF (artículo 17 de La Ley 40/1998, ya que de las cláusulas estipuladas se deduce que para el cálculo de las retribuciones no se toma en consideración el número de años durante los que el trabajador prestó servicios en la empresa (por lo que no existe un ciclo de producción del rendimiento) ni se perciben de forma irregular en el tiempo. El Tribunal acoge el criterio sustentado por la DGT en consultas que la propia sentencia cita.

Fundamentos de derecho

(...)

Segundo.- *La cuestión sometida a litigio es estrictamente jurídica y se centra en determinar si a las cantidades percibidas mensualmente por el actor, en virtud del contrato de prejubilación suscrito, les es de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el art. 17.2.a) de la Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)*

En el presente caso, los rendimientos de los que trae causa el litigio, son el resultado de un contrato de prejubilación suscrito entre la recurrente y la compañía Telefónica, S.A. (...) pactándose una renta mensual fija durante el “período de prejubilación”, (...) y otra renta mensual fija para el denominado “período de jubilación anticipada”, desde los 60 años de edad hasta que cumpla los 65 años, garantizándose así un nivel de rentas desde el cese de la relación laboral hasta la fecha de cumplimiento de los 65 años.

Tal y como se desprende del contrato suscrito, en el cálculo de las rentas a percibir durante el período de prejubilación, se tiene en cuenta el salario regulador en el momento de la baja, reconociéndose una cantidad equivalente al 70% del mismo, con independencia del número de años que el empleado haya trabajado en la empresa, exigiéndose únicamente, ser empleado fijo en plantilla y en activo, y tener una edad de 53 ó 54 años, siendo indiferente los años de antigüedad para determinar los importes a percibir, dejando de percibir esas rentas si el empleado es declarado en situación de Incapacidad Permanente y Absoluta para todo trabajo, así como en caso de fallecimiento.

Partiendo de estas premisas, procede examinar si a las cantidades percibidas mensualmente por el actor en este concepto, le es de aplicación la reducción del 30 por 100 reseñada.

Tercero.- Por lo que se refiere al primer supuesto previsto en el art. 17.2.a) de la Ley 40/98, para que proceda aplicar tal reducción, es preciso que se trate de “rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años, y que no se obtengan de forma periódica o recurrente”.

Es indudable que en el presente caso estamos ante rendimientos que se generan de forma periódica o recurrente, pues como hemos dicho, lo pactado en el contrato de prejubilación, es una renta mensual fija, no revisable en el tiempo, por lo que no concurre el requisito exigido legalmente para la procedencia de tal reducción, sin que sea admisible entender que se perciben de forma fraccionada, en los términos previstos en el 2º párrafo del art. 17.2.a) de la LIRPF, ya que en caso de fallecimiento o declaración de incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, la recurrente dejará de percibir las rentas pactadas de los períodos no vencidos, por lo que es claro que no adquiere el derecho al cobro de una cantidad determinada (...)

Ahondando en la cuestión, tampoco podemos decir que estemos ante un “período de generación” propiamente dicho, superior a dos años, ya que la causa inmediata que determina el devengo de esos rendimientos, no es la prestación de servicios a lo largo de un período de tiempo, sino la aceptación voluntaria del cese anticipado de la relación laboral, de forma que si no se produce el cese, no se percibe cantidad alguna, y por tanto no podemos hablar de ciclo productivo (...)

Como ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos en varias contestaciones –entre otras, de 20-10-99 y 28-4-00– cuyas consideraciones compartimos “debe rechazarse la existencia de un período de generación, pues aunque la antigüedad en la empresa se hubiera computado a efectos de calcular los importes mensuales que percibirán los trabajadores prejubilados, se trata de un acuerdo consensuado entre la entidad de crédito y cada trabajador del que surgen, en ese momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, a cambio de la extinción de la relación laboral, y los correspondientes derechos del empleado. En definitiva, los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen *ex novo* a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción”.

Consecuentemente, hemos de concluir que no estamos ante rendimientos que tienen un período de generación superior a dos años y que no se obtienen de forma periódica o recurrente, en los términos exigidos en el art. 17.2.a) de la Ley 40/98, por lo que no procede la reducción pretendida para tal supuesto.

Cuarto.- Queda por examinar si los rendimientos obtenidos por el recurrente pueden calificarse reglamentariamente “como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”, segundo supuesto en el que sí procede la reducción a tenor de lo dispuesto en el art. 17.2.a) citado (RCL 1998\2866).

Pues bien, conforme a lo preceptuado en el art. 10.1.f) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/99, de 5 de febrero, a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el art. 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguien-

tes, cuando se imputen en un único período impositivo: ...f).— las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

En el presente caso, las cantidades satisfechas al recurrente son consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral, pero no se imputan a un único período impositivo sino a varios, por lo que es indudable que no pueden calificarse como obtenidas de forma irregular en el tiempo, no procediendo por ello la reducción del 30 por 100 interesada.

Es más, se trata de rendimientos que se perciben de forma regular y periódica, sin solución de continuidad con los haberes que viniera percibiendo en activo, sin que en ningún momento vaya a producirse una acumulación extraordinaria de rentas de un determinado ejercicio, que pudiera distorsionar la aplicación de la tarifa progresiva del impuesto, pues como hemos dicho, esas cantidades se perciben mensualmente.

Además esas percepciones se perciben a la manera de rentas, y no como capitales únicos, haciéndose depender la cuantía final de acontecimientos inciertos, como la supervivencia y no incurrir en incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, por lo que entendemos que el tratamiento fiscal que ha de darse a esas percepciones es el mismo que el de las rentas de jubilación.

Siendo la naturaleza de estos ingresos análoga a las pensiones y derechos pasivos, no es lo mismo —como ha dicho esta Sala en otras ocasiones— que se abonen de una sola vez, a que se perciban según se van devengando, y no se olvide que se devengan en función de la supervivencia, siendo en consecuencia distinta la forma de patrimonializarse los ingresos, lo que justifica su distinto tratamiento fiscal. Al igual que, como acertadamente apunta el Abogado del Estado, ocurre con las prestaciones de los Fondos y Planes de Pensiones, que pese a traer causa de aportaciones a lo largo del tiempo, son tratadas como rentas regulares o irregulares en función del modo en que se perciba la prestación de una sola vez o mediante abonos mensuales.

Téngase en cuenta, que siendo la finalidad del tratamiento de las rentas irregulares, conseguir un tratamiento justo de las rentas en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva, dicho tratamiento justo se garantiza en este caso con el tratamiento como rentas regulares. No olvidemos que en definitiva, estas rentas se van percibiendo para mantener el nivel de renta pese a dejar de trabajar, por lo que de darse el tratamiento de rentas irregulares, resultaría que pese a ser prestaciones análogas a la jubilación y derechos pasivos, recibirían distinto tratamiento fiscal que dichas prestaciones, dándose la paradoja de que un mismo nivel de rentas, obtenido en función de un trabajo previo y devengado del mismo modo, es decir, en función de la supervivencia, sería tratado fiscalmente de distinto modo.

En consecuencia, el tratamiento fiscal que han de recibir las percepciones percibidas por el recurrente, con base en el contrato de prejubilación, ha de ser el de rentas regulares, lo que conlleva la desestimación del recurso interpuesto, sin que resulten aplicables al presente caso las sentencias invocadas por la recurrente, ya que los pronunciamientos allí vertidos, se produjeron en interpretación de la anterior LIRPF de 1991, sin perjuicio de que esta Sala, aun con la vigencia de la Ley anterior, llegó a las mismas conclusiones que las aquí expuestas, justificando el porqué de no seguir el criterio sustentado por la recurrente.

(...) ■