

JUBILACIONES Y ERE DECLARADOS JUDICIALMENTE NULOS Y LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN

Germán Orón Moratal

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castellón*

Pablo Chico de la Cámara

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

EXTRACTO

Existen varias opciones para mejorar la redacción vigente del artículo 14 de la LIRPF acerca de la imputación temporal de la renta generada cuando existe un problema jurídico que requiere una respuesta judicial. Es injusto que la tributación sea diferente dependiendo de si el conflicto jurídico se resuelve o no por los tribunales. La solución pasa por una determinada interpretación de la norma tributaria o por una modificación legislativa.

Palabras claves: rendimientos del trabajo, prestación por desempleo, jubilación, nulidad, salarios de tramitación, imputación temporal e IRPF.

Fecha de entrada: 10-11-2015 / Fecha de aceptación: 30-11-2015 / Fecha de revisión: 30-12-2015

RETIREMENT AND LABOUR FORCE ADJUSTMENT PLAN (LFAP) DECLARED NULL BY COURTS AND THE TEMPORAL ASCRIPTION OF THE PROCESSING WAGE IN THE INCOME TAX

Germán Orón Moratal
Pablo Chico de la Cámara

ABSTRACT

There are several options to improve the current situation about the temporal ascription of the income when it comes to a legal problem that would require a judicial response. It is unfair that the taxation should be different depending on whether the conflict has to be resolved or not by the courts. The solution lies either on a particular interpretation of the tax rule or on a legislative amendment.

Keywords: laboral income, unemployment benefit, retirement, nullity, processing wage, temporal ascription and Income Tax.

Sumario

- I. Estado de la cuestión
- II. Naturaleza tributaria y efectos de la imputación temporal de los ingresos derivados de los salarios de tramitación al momento de ser firme la resolución judicial
- III. Criterio interpretativo de imputación de la renta que trae origen en la percepción de los derechos económicos derivados de salarios de tramitación
- IV. Hipótesis fáctica que justificaría una modificación de la normativa actual
- V. Conclusiones y propuestas *de lege ferenda*

I. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Como es sabido, la regulación vigente de la imputación temporal de rentas del trabajo cuando sean exigibles tiene una regla especial para los casos en que por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, pues siguen siendo atribuibles al que fueron exigibles, pero se imputarán a ellos cuando se perciban, con una declaración-liquidación complementaria, sin intereses, recargos, ni sanciones. No obstante, si la demora en el cobro se debe a la existencia de un conflicto judicializado, la actual normativa prescribe que esas rentas del trabajo han de imputarse al periodo impositivo en que adquiera firmeza la resolución judicial, al amparo del artículo 14.2 b) *in fine* de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y no al que fueron exigibles, lo que resulta una diferencia de trato carente en nuestra opinión de lógica jurídica.

Se discrimina, en definitiva, el periodo al que debe imputarse en función de que se haya acudido o no a los tribunales, y ello sin perjuicio de que las circunstancias del retraso sean en puridad imputables al trabajador, al limitarse a obtener en sede judicial la tutela de sus derechos. Pues bien, este régimen puede presentar algunos problemas y disfunciones técnicas, y en determinadas ocasiones podría vulnerar el principio de capacidad económica en casos concretos, especialmente cuando la resolución judicial adquiera firmeza después de finalizado uno o dos periodos impositivos, pero antes de que hayan transcurrido dos años desde que fueron exigibles, en cuanto que la renta obtenida como consecuencia de la resolución judicial se imputará a un mismo periodo impositivo, cuando puede pertenecer en realidad, en la parte correspondiente, a más de dos periodos impositivos.

Así las cosas, la situación de aquel contribuyente que decide acudir a los tribunales para resolver un conflicto retributivo laboral con trascendencia en el IRPF, frente al que no acude, obteniendo sin embargo el mismo importe por satisfacción extraprocesal, al amparo de la normativa vigente produce hoy en día efectos tributarios diferentes, cuando en puridad desde el punto de vista de la capacidad económica por la renta obtenida debería resultar en ambos casos coincidente. Y todo ello, al margen de los problemas en que se encuentran muchos trabajadores que disponen de una sentencia firme y la empresa no la cumple, entre otros, que dejan de percibir la prestación por desempleo a pesar de no ser aún readmitidos.

Nótese que esta cuestión resulta de gran actualidad jurídica, pues en los últimos años han sido numerosos los supuestos de jubilaciones que se han declarado contrarias a derecho teniendo las empresas que readmitir al jubilado que durante el tiempo de conflictividad había percibido la pensión (el caso más reciente es el de la STS del 22 de octubre de 2015 (NFJ052999), que confirma la nulidad de una Orden de la Generalitat Valenciana que obligó al personal sanitario a jubilarse a los 65 años), así como los casos de expedientes de regulación de empleo (ERE), que han sido anulados, debiendo abonarse salarios de tramitación a trabajadores que hasta alcanzar firmeza la resolución judicial habían venido percibiendo, todo o parte del tiempo, prestaciones por desempleo.

Incluso, un caso que ha alcanzado una importante repercusión mediática por los efectos laborales, pero que es perfectamente comparable a muchísimos otros de empresas no tan notorias, ha sido el de la compañía Coca-Cola, que inició el 2 de enero de 2014 el trámite para un proceso de despido colectivo, anulándose por la Audiencia Nacional en junio de 2014 (NSJ050185), y confirmado por el Tribunal Supremo en abril de 2015 (NSJ051634), lo que llevó tanto a ordenar la readmisión de los trabajadores, y por el que mediante Auto de 30 de septiembre de 2015 (NSJ052979) la Audiencia Nacional tuvo que volverse a pronunciar sobre la adecuación de unas readmisiones, y ordenando otras, como a abonar a todos los empleados afectados que enumera por el conflicto laboral los salarios de tramitación, además de tener que adicionarse el interés anual del interés legal del dinero de más dos puntos desde la fecha del despido hasta la fecha de la presente resolución, que como venimos señalando fue de 30 de septiembre de 2015.

La trascendencia de la problemática fiscal puede fácilmente acreditarse a través de las numerosas consultas que han sido planteadas por trabajadores con ocasión del reconocimiento de derechos laborales, y la consiguiente percepción de los salarios de tramitación devengados, sin que tengamos noticia de más sentencias de las que se citan más adelante en las que se haya suscitado el problema de la imputación temporal distintos de los que se discute la procedencia de la aplicación de la reducción del 40%, actualmente del 30% en los casos de rendimientos irregulares generados en más de dos años, pues no es equiparable el caso de la Sentencia 1060/2013, de 29 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid (NFJ061303), que se refiere al cambio de naturaleza de rentas al resolverse en el orden social que se estaba ante una relación laboral, dejando sin efecto la mercantil. Asimismo, también ha suscitado problemas ante los tribunales la práctica de las retenciones y en su caso la procedencia o no de la elevación al íntegro, cuestión que excede del ámbito de este trabajo.

Así, sin ánimo de exhaustividad pueden citarse las siguientes contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) que confirman el carácter recurrente de dicha problemática y la relevancia respecto de la solución a adoptar en todos estos casos. Así las cosas, Resoluciones de la DGT de 4 de junio de 2012 [V1215/2012 (NFC044761) y V1218/2012 (NFC044767)]; de 10 de diciembre de 2012 [V2334/2012 (NFC045949) y V2335/2012 (NFC045950)]; de 17 de enero de 2013 [V0108/2013 (NFC046345)]; de 16 de abril [V1282/2013 (NFC047560)] y de 25 de abril de 2013 [V1427/2013 (NFC047658)]; de 18 de junio de 2013 [V2037/2013 (NFC048302)]; de 24 de febrero de 2014 [V0390/2004 (NFC036490)]; de 26 de marzo de 2014 [V0827/2014 (NFC050609)]; de 10 de julio de 2014 [V1841/2014 (NFC051972)]; de 7 de agosto de 2014 [V2208/2014 (NFC052094)]; de 23 [V2481/2014 (NFC052555)] y de 24 de septiembre de 2014 [V2501/2014 (NFC052474)]; de 1 [V3224/2014 (NFC053391)] y 23 de diciembre de 2014 [V3364/2014 (NFC053358)]; y de 9 de junio de 2015 [V1807/2015 (NFC055411)].

Al hilo de esta cuestión, consideramos que sigue viva también cierta problemática respecto de la imputación temporal con ocasión de la percepción de indemnizaciones que traen origen en incumplimientos de contratos civiles (STS de 6 de octubre de 2001), así como de reclamaciones sobre el importe del justiprecio y de los intereses derivados del retraso en el cobro de expropiaciones [vid., entre otras, las SSTS de 30 de octubre de 2003 (NFJ015682), de 9 de febrero de 2012, de 29 de abril de 2013 (NFJ052035) y de 10 de marzo de 2014 (NFJ053906)]; así como las

SSTSJ de Madrid de 7 de febrero (NFJ057428), 23 de mayo (NFJ056692) y 25 de julio de 2013; del Principado de Asturias de 20 de octubre de 2014 (NFJ057593); de Cataluña de 6 de octubre de 2005 (NFJ022465); de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2012 y de 17 de junio (NFJ052043) y 2 de julio de 2013; y de Andalucía de 11 y 18 de julio de 2011 (NFJ045110) y de 23 de julio de 2012 (NFJ049066)]; supuestos estos cuyos ingresos ya no tendrían la calificación de rendimientos del trabajo, sino propiamente de ganancias patrimoniales. En estos casos, el reconocimiento judicial del derecho traerá consigo que, de acuerdo con la normativa vigente, la ganancia de patrimonio producida haya de imputarse de acuerdo con el artículo 14.2 a) de la LIRPF al periodo impositivo en que adquiera firmeza la sentencia judicial.

Por otro lado, y en relación con algunos de los supuestos mencionados, o referidos en algunas de las consultas citadas, resulta evidente que existe cierta conflictividad y que entre otras opciones *infra* apuntadas, podría también resolverse por vía interpretativa, y que gravita sobre el importe que se debe computar como renta sujeta en el ejercicio en que adquiere firmeza la sentencia, esto es, si lo debe ser por el total del importe percibido con ocasión de la resolución judicial, o únicamente por la diferencia de lo que ya se haya ingresado hasta el momento en que se dicta el fallo.

II. NATURALEZA TRIBUTARIA Y EFECTOS DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS INGRESOS DERIVADOS DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN AL MOMENTO DE SER FIRME LA RESOLUCIÓN JUDICIAL

El artículo 17.1 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 (LIRPF), define los rendimientos íntegros del trabajo como «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».

Así las cosas, las cantidades cobradas por los trabajadores en concepto de salarios de tramitación tienen la calificación tributaria de rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1 a) de la LIRPF establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al periodo impositivo en que son *exigibles* por su perceptor.

Junto a esta regla general, las letras a) y b) del apartado 2 del citado artículo establecen una serie de reglas especiales que tienen incidencia en el caso que nos ocupa:

«a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o

su cuantía, los *importes no satisfechos* se imputarán al periodo impositivo en que *aquella adquiera firmeza*.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron *exigibles*, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la *resolución judicial adquiera firmeza*.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto».

Como antecedente legislativo cabe apuntar que el ya derogado artículo 14.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, recogía en idénticos términos dicha regla especial de imputación temporal.

Pues bien, la doctrina administrativa citada anteriormente, así como diversa jurisprudencia [*vid.*, entre otras, SSTSJ de Madrid de 18 de septiembre de 2008 (NFJ061304) y de 7 de febrero de 2013 (NFJ057433) y de la Comunidad Valenciana de 19 de junio de 2012 (NFJ061306)], dictadas hasta la fecha, han venido entendiendo, al amparo de lo que dispone el citado artículo 14.2 en su letra b), que en los supuestos de reconocimiento de derechos económicos laborales ante los tribunales, y pese a que la cuestión litigiosa dirimida tuviera origen en el pago de un «atraso», deberá aplicarse lo dispuesto en su último inciso a los efectos de imputar las rentas percibidas «en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza».

Esta disposición, no debe perderse de vista, lleva a imputar temporalmente los ingresos laborales que han podido ser devengados durante varios años a un único periodo impositivo, produciéndose de forma artificial un exceso de progresividad que incluso no podrá ser corregida bajo su calificación como rendimiento irregular o plurianual (a los efectos de la aplicación de la reducción del 30%) si no han transcurrido más de dos años de generación de la renta. Así, se ha señalado por la DGT en contestaciones de 4 de junio de 2012 [V1215/2012 (NFC044761) y V1218/2012 (NFC044767)], de 18 de junio de 2013 [V2037/2013 (NFC048302)], de 9 de junio de 2015 [V1807/2015 (NFC055411)] y de 23 de septiembre de 2014 [V2481/2014 (NFC052555)].

Esta última, por ejemplo, es de especial interés, en cuanto afecta a un caso de jubilación posteriormente declarada improcedente, y en la que no se reconoce por la Administración la aplicación de la reducción, por aquel entonces del 40% –hoy del 30%–, por no superar el plazo necesario de dos años y un día para su consideración como renta irregular, a pesar de afectar a rentas de los años 2012, cuando se produjo la jubilación, 2013, y 2014 en que se anuló la misma, frente a la contestación de 1 de junio de 2014 [V3224/2014 (NFC053391)], que por fortuna sí se consideró aplicable dicho régimen por tener origen dichos salarios en un plazo de generación de cuatro años.

Asimismo, debe señalarse que conforme al tenor literal de la ley son «los importes no satisfechos (los que) se imputarán al periodo impositivo en que aquella (la sentencia) adquiera firmeza».

III. CRITERIO INTERPRETATIVO DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA QUE TRAE ORIGEN EN LA PERCEPCIÓN DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS DERIVADOS DE SALARIOS DE TRAMITACIÓN

En el ámbito laboral, la regularización de dicha situación no plantea especial problemática en cuanto que el artículo 268.5 b) del reciente texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (con anterioridad al 1 de enero de 2016, dicho aspecto se regulaba por el art. 209.5 del TRLGSS, aprobado por el RDLeg. 1/1994, de 20 de junio), dispone que en caso de readmisión del trabajador despedido las cantidades percibidas por la prestación de desempleo resultan incompatibles con la percepción de salarios de tramitación y se consideran indebidas por causa no imputable al trabajador. En ese caso, el empresario deberá ingresar a la entidad gestora las cantidades percibidas por el trabajador, deduciéndolas de los salarios de tramitación, con el límite de la suma de tales salarios. Si la cuantía de la prestación superara la de los salarios, se reclamará la diferencia al trabajador.

Esta forma de proceder ha sido secundada por algunas comunidades autónomas al haberse dictado sentencias que dejaban sin efecto jubilaciones y ordenaban el reintegro en el puesto de trabajo, casos en los que alguna comunidad ha satisfecho a la Seguridad Social el importe de las pensiones satisfechas por el periodo correspondiente, y al trabajador readmitido le ha satisfecho la diferencia. En otros casos, al trabajador se le ha satisfecho la totalidad, debiendo ser él quien reintegra directamente la pensión percibida.

Asimismo, la devolución de la cantidad percibida en concepto de prestación por desempleo o de jubilación, con el criterio que viene postulando la DGT podrá tener incidencia tributaria en la declaración correspondiente al ejercicio en la que se declaró como ingreso, pues de acuerdo con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el trabajador que presentó la autoliquidación del IRPF incluyendo en su momento las cantidades derivadas de la prestación por desempleo, ahora con motivo de la devolución a la Tesorería de la Seguridad Social de dichos importes podrá en su caso instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme al procedimiento regulado en los artículos 126-129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En estos casos, la DGT no ha optado por aplicar el criterio de otros supuestos calificados por ella misma como «gastos por cuenta de terceros», que sí son deducibles para el pagador y no son renta para el tercero que los provoca, a diferencia de si se le satisface una cantidad a tanto alzado para que él decida cómo cubrir esos gastos; ni entiende que se trata de movimientos de tesorería (en sede del trabajador), y considera que toda la cantidad satisfecha como consecuencia de la sentencia es renta del ejercicio en que es firme la misma, proyectando efectos sobre ejercicios anteriores, al poder instar la rectificación de sus autoliquidaciones.

Este criterio postulado por la DGT, sin embargo, no es coincidente con las conclusiones que se extraen de cierta posición jurisprudencial, como es el caso de la STS de 14 de abril de 2000, recurso de casación número 5161/1995 (NFJ061301), cuyo ponente fue Alfonso Gota Losada, al declarar que:

«En los impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, como ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, porque para este el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa por impuesto sobre sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc., de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan, como una operación distinta, en el ejercicio, insistimos, en que se producen.

No es aplicable, por tanto, sin más, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, propia de las condiciones resolutorias de los actos y contratos, a las reducciones, deducciones y demás beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades, de modo que la imputación temporal de los efectos del incumplimiento posterior de los requisitos para disfrute de los mismos, deberá hacerse de acuerdo con sus normas específicas, si existieren, como es el caso de la anterior Previsión para Inversiones».

En efecto, con este criterio sería posible la compensación de importes percibidos hasta la fecha de la resolución judicial firme con los que han de satisfacerse conforme a la sentencia judicial, considerándose únicamente como renta del ejercicio los importes que no habían sido satisfechos, es decir, la diferencia entre los hasta entonces percibidos y la suma total, no debiendo rectificar ninguna declaración-liquidación anterior.

Acorde con el criterio de la sentencia parcialmente transcrita es el criterio que la misma DGT ha expresado en relación con las devoluciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) –que fue declarado contrario al Derecho comunitario–, en la Consulta V2436/2014, de 16 de septiembre (NFC052150), en la que considera que la devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, sin tener que presentar declaración complementaria alguna que rectifique las autoliquidaciones de los años anteriores afectados.

En el Auto de la Audiencia Nacional citado de 30 de septiembre pasado (NSJ052979) en el conflicto del ERE de Coca-Cola (contra el que había recurso de reposición y fue interpuesto por los sindicatos, desconociendo por tanto en qué momento puede alcanzar firmeza), se fijan canti-

dades en concepto de salarios de tramitación que en algunos casos exceden de los 100.000 euros, aunque la propia resolución señala que sin perjuicio de que se deduzcan las cantidades que hayan percibido y que sean incompatibles con los salarios de tramitación. En la hipótesis de que la firmeza se produzca en 2015, cuando se satisfagan, con el criterio postulado por la DGT, deberán imputarse a dicho periodo impositivo, y, por su total importe, situándose en el tipo máximo de progresividad, correspondiendo sin embargo a salarios pertenecientes a 2014 y 2015, y debiendo presentar una rectificación de la autoliquidación de 2014, que tuvo un tipo normalmente más reducido, al quedar sin efecto las prestaciones por desempleo percibidas.

En casos como los enumerados más arriba, como el que se refiere en la Consulta V2481/2014, de 23 de septiembre (NFC052555), semejante a los planteados en las Consultas V1841/2014 (NFC051972) y V3364/2014 (NFC053358), sería posible realizar una interpretación de la norma no solo menos onerosa para los contribuyentes, sino más adecuada a la contribución conforme al principio de capacidad económica proclamada en nuestra Constitución. La progresividad del impuesto debe surtir sus efectos sobre una riqueza real, no meramente formal. En estos casos no se trata de la percepción de unos atrasos más o menos elevados, sino de la percepción como consecuencia de una resolución judicial firme, de unas sumas de dinero, como rendimiento del trabajo, por un concepto distinto a las que ya se habían percibido y gravado, y que estas últimas como consecuencia de la sentencia y del nuevo cobro deben devolverse.

El IRPF grava la renta de las personas físicas, y su objeto es la renta del contribuyente, concepto económico y jurídicamente delimitado en la ley. La regla del artículo 14.2 a) de la LIRPF es aplicable cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, pendiente de resolución judicial, siendo los importes no satisfechos imputados al periodo en que adquiera firmeza la sentencia. Esta regla es aplicable para cualquier tipo de renta, incluidos los rendimientos del trabajo, como aclara el mismo precepto en su número 2 b), si bien si se trata de estos se imputarán al periodo en que se produzca la firmeza, pero no habrán de declararse hasta que se satisfagan.

La sentencia que anula una jubilación o despido, y que comporta el abono de los salarios de tramitación, así como conlleva la devolución de cantidades percibidas como consecuencia de la situación después declarada no conforme a derecho, no puede tener como efecto la negación de la realidad, incluso fiscal y la capacidad económica puesta de manifiesto en los años en que se percibieron las cantidades que han de devolverse. En esos años hubo renta, se disfrutó y se tributó por ella.

Desde el punto de vista de la renta del contribuyente, el cobro de las cantidades en el año de firmeza de la sentencia materialmente supone el cobro de la diferencia respecto de lo que había cobrado y que debe devolver. Supone percibir una parte de renta que no se había obtenido, esto es, «importes no satisfechos». En los años anteriores la capacidad económica existente ya se gravó, y como efecto de la sentencia percibe una parte de renta que no percibió en los años anteriores, pues la otra parte ya la percibió, aunque de otro pagador a quien debe reintegrarle él (o la propia empresa) los pagos que eran debidos y que como consecuencia de la improcedencia de la jubilación o despido pierde el derecho a obtenerlos por ese concepto, pero su importe se sustituye por el nuevo pago, que solo en el importe que exceda de lo ya cobrado y tributado en los años anteriores, es la capacidad económica que ahora aflora.

El pago de la cantidad de los salarios de tramitación constituye un flujo monetario, y no todo su importe representa renta disponible. No lo es en la parte concurrente con la percibida en años anteriores, que fue renta, que sirvió para subsistir y en su caso incrementar la riqueza del perceptor y por la que se tributó, y que debe devolverse precisamente en el importe cobrado y que es compensado con la parte concurrente de los salarios de tramitación, que solo en el exceso sobre lo cobrado con anterioridad puede ser manifestación de capacidad económica susceptible de gravamen en el ejercicio en que la sentencia sea firme.

Si la calificación formal de las rentas no incidiera en la cuantificación del gravamen, o los límites a la compensación e integración de rentas en la base imponible fuese sintética, podría compensarse en su totalidad la devolución que efectivamente se produce en el año de la firmeza de la sentencia, con el importe percibido, pues la salida de fondos que supone la devolución se produce en el mismo año y no es voluntaria, y también puede considerarse una pérdida patrimonial (si la renta se enmarcara entre las rentas de actividad económica no habría problema alguno, ni material, ni formal, para compensar el ingreso con la salida que supone la devolución, pues se reflejaría el ingreso total y se deduciría como gasto la cantidad devuelta).

En definitiva, además de la «opción», entre poder practicar una rectificación de las autoliquidaciones de años anteriores, o la de computar como pérdida patrimonial la necesaria devolución, sin perjuicio de los importantes límites aplicables en la legislación vigente en esos casos, la ley también puede interpretarse en el sentido de que la devolución obligada de las cantidades no puede alterar la realidad económica, la capacidad económica, la renta, de los años anteriores. Que es una operación distinta, que se produce en el año de la firmeza de la sentencia, la misma que comporta un nuevo ingreso, relevante fiscalmente solo por la diferencia o el exceso, que es la verdadera capacidad económica que se pone de relieve como consecuencia de la ejecución de la misma. Esto es, de conformidad con el artículo 14.2 a) de la LIRPF, se debería gravar la parte de una renta que no se había percibido, no la totalidad de la que ahora se percibe, pues parte de ella ya fue objeto de gravamen cuando se obtuvo y surtió sus efectos reales en cuanto a poder atender a las necesidades del contribuyente.

Este entendemos que también podría ser el criterio aplicable en los casos en que el rendimiento se haya generado en más de dos años y se pueda calificar como irregular. El rendimiento irregular puede ser todo, si el contribuyente opta por rectificar las rentas de años anteriores no prescritas, y aplica la reducción del 30% sobre el total importe que derive de la resolución judicial. Pero también sería posible no rectificar las autoliquidaciones de años anteriores y solo considerar irregular el importe de la diferencia entre lo derivado de la sentencia y las cantidades percibidas en años anteriores y que deben devolverse, aplicando por tanto la reducción del 30% únicamente sobre esa diferencia. La decisión la debiera poder tomar el contribuyente en función de su situación global de rentas de los distintos ejercicios afectados en su caso.

No obstante, en el caso enjuiciado por el TSJ de Navarra en Sentencia 43/2002, de 21 de enero (NFJ061302), relativa a unos salarios de tramitación, la Administración tributaria aplicó a cada anualidad el importe correspondiente a cada una de ellas, si bien lo que se ventilaba era la posible exención o no de los citados salarios, como en la Sentencia de 8 de junio de 2001 del TSJ de Andalucía, dictada en el recurso número 2472/1997 (NFJ011587).

La evidencia de que el IRPF no debe gravar flujos dinerarios que no suponen renta se encuentra también en que la parte percibida en el mismo periodo impositivo en concepto de prestación por desempleo o pensión se vuelve irrelevante al gravarse las cantidades correspondientes a los salarios del mismo periodo. La pensión o prestación por desempleo del mismo ejercicio se ha cobrado, pero al devolverse no ha de tributar. ¿Las cantidades que sí tributaron, por qué han de dejar de tributar en el año en que se obtuvieron para hacerlo de nuevo y con un tipo más elevado si en el importe concurrente correspondiente a periodos devengados ya tributaron atendiendo a los niveles de renta real?

IV. HIPÓTESIS FÁCTICA QUE JUSTIFICARÍA UNA MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA ACTUAL

Como se ha advertido *supra*, pueden producirse situaciones de tensión con los principios constitucionales tributarios del artículo 31 de la Constitución española (CE) en aquellos supuestos que tras el reconocimiento de un derecho económico conforme a lo dispuesto en el artículo 14.2 b) *in fine* de la LIRPF, las cantidades adeudadas se imputan en su totalidad al periodo impositivo en que la resolución judicial es firme, singularmente cuando parte de ellas ya hayan sido gravadas en otros ejercicios. Nótese que cuando la renta imputada a un único ejercicio no se haya generado en un plazo superior a dos años no resultará aplicable la reducción del 30% (como renta irregular *ex art. 26.2* de la LIRPF) produciéndose un incremento de la progresividad que dará lugar a un sobregravamen, lo que resulta criticable con base en los siguientes argumentos:

- Se va a imputar temporalmente la renta a un momento totalmente distinto al que se generaron los ingresos, con lo que se establece una ficción que carece de una lógica jurídica.
- En los supuestos de conflictos laborales (tal como sucede con el pago de «atrasos») se establece una regla de imputación distinta dependiendo de que la cuestión se judicialice o no, perjudicando dicha medida al trabajador que precisamente ve estimadas sus pretensiones frente al empleador en instancias judiciales.
- En muchos casos, este exceso de progresividad, que se produce con ocasión de imputar artificialmente todas las rentas al momento en que la «resolución judicial es firme», lleva a resultar mucho más oneroso que el derivado de la propia situación denunciada, o al que se derivaría si se hubiera llegado a un acuerdo a través de un acto de «conciliación», produciéndose un agravio comparativo incompatible con el principio de igualdad con estas otras situaciones en las que no existe resolución judicial firme para el reconocimiento de un derecho económico.
- Asimismo, se lesiona el principio de capacidad económica en términos de igualdad impositiva, en cuanto que aquellas situaciones que dan lugar a un reconocimiento judicial de un derecho laboral por una causa ajena al trabajador, se encuentran sometidas a una presión fiscal superior al resto de situaciones en las que no existe intervención judicial para el reconocimiento de ese derecho económico.

V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

Al margen del posible cambio interpretativo apuntado en el epígrafe anterior, y que encuentra un apoyo jurisprudencial, de mantenerse los postulados hasta ahora expresados en consultas tributarias, sería deseable llevar a cabo alguna modificación normativa en alguno de estos dos sentidos:

- 1.^a La conveniencia o no de limitar la regla de imputación al periodo en que la resolución judicial sea firme únicamente a los supuestos en los que exista incertidumbre respecto de la cuantía (indemnizaciones de cualquier naturaleza –civil, laboral, administrativa–), pero no de aquellos otros supuestos referidos al reconocimiento de «derechos» y en los que no existe inconcreción respecto de la cuantía a percibir si se reconocen. En estos últimos casos no existe incerteza respecto del montante, con lo que carece de sentido que por haberse tenido que reconocer por vía judicial dicho derecho haya de imputarse la renta conforme a un criterio distinto (momento en que es firme la resolución judicial) frente al del devengo-exigibilidad que sería el que le hubiera correspondido originariamente si no hubiera tenido que acudir forzosamente a los tribunales para el reconocimiento de su derecho. No debe perderse de vista que el tratamiento tributario diferente que dispensa la norma dependiendo de que se acuda o no a los tribunales para el reconocimiento de este derecho puede ser utilizado de forma torticera por algún empleador para que acepte el trabajador el acuerdo propuesto por el empresario en el acta de conciliación a riesgo que de no aceptarse, y tenga finalmente que acudir a los tribunales para su reconocimiento, el trabajador se vería abocado a imputar todas las rentas acumuladas en la mayoría de las ocasiones a un único periodo impositivo con un exceso artificial de la progresividad.

En conclusión, sería deseable restringir la regla especial de la letra a) del artículo 14.2 de la LIRPF que imputa la renta percibida al periodo impositivo en que se dicte resolución judicial únicamente en aquellos supuestos en los que exista un reconocimiento respecto de una «cuantía» indeterminada, no en la de simples reconocimientos de «derechos», pues en estos últimos casos de acciones meramente declarativas, no existe incerteza respecto del montante, con lo que carece de sentido que por haberse tenido que reconocer por vía judicial dicho derecho haya de imputarse la renta conforme a un criterio distinto (momento en que se dicta la resolución judicial) frente al del devengo-exigibilidad que era el que le hubiera correspondido originariamente.

En esa línea, propondríamos la siguiente redacción normativa para corregir dicha disfunción técnica:

«a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial respecto de la *determinación de su cuantía*, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza. El *resto de supuestos de reconocimiento de derechos por vía judicial se imputarán al periodo impositivo en que fueran exigibles dichas rentas.*

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora, ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto».

- 2.^a Inclusión de un nuevo supuesto de rendimiento del trabajo «obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo» a los rendimientos obtenidos como consecuencia de una sentencia judicial firme con un periodo de generación superior al año. No sería conveniente generalizarlo a todos los casos, pues si el periodo de generación fuera inferior al año se verían discriminados favorablemente respecto de aquellos otros trabajadores que hubieran llegado a un acuerdo extrajudicial.

Actualmente los casos de reconocimiento de derechos respecto de rentas pendientes de su percepción solo dan lugar a la reducción del 30% por obtención de rentas plurianuales cuando dichos ingresos devengados tienen un plazo de generación de más de dos años, con lo que la aplicación de la regla especial de imputación temporal produce agravios comparativos entre aquellos casos cuya renta se genera en más de dos años frente a los de plazo de generación inferior que no tienen la consideración de renta irregular y que, por tanto, resultan discriminados.

Pues bien, con el fin de suavizar este exceso de progresividad sobre este tipo de rentas que no alcanzan el plazo de generación de dos años y un día, se les podría calificar reglamentariamente como «rentas obtenidas de forma notoriamente irregulares en el tiempo» al objeto de que fueran merecedores también de la reducción del 30%.

En esa línea, propondríamos, o bien la inclusión de una disposición adicional trigésimo novena (si solo se pretendiera aplicar para algunos supuestos en particular), o bien si se pretendiera dar un alcance general, la introducción de un nuevo apartado h) al artículo 11 del Reglamento del IRPF con la siguiente redacción:

«[...] e) Imputaciones temporales de rentas derivadas de reconocimiento de derechos laborales por resoluciones judiciales firmes con un plazo de generación superior a un año».

Nótese que se condicionaría la aplicación de este supuesto al plazo de más de un año para ser merecedor de dicha reducción con el fin de no favorecer en exceso estos supuestos frente al resto de supuestos no litigiosos o de aquellos que se hayan resuelto a través de acuerdos extrajudiciales.

En conclusión, entendemos que existen tres opciones (dos que pasarían por una modificación legislativa bien de la ley, o bien del reglamento, junto con una tercera que versaría en realizar una interpretación distinta a la que se mantiene por la Administración actualmente), y que entendemos mejoraría cualquiera de ellas la situación actual, que resulta en la actualidad injusta al generar tensión con el principio constitucional de capacidad económica.