

# TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS TRABAJADORES CON MOTIVO DE SU TRASLADO

**Análisis de la RTEAC de 10 de septiembre de 2015, R. G. 4185/2014**

**Alfonso Sanz Clavijo**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes fácticos relacionados en la resolución en comentario, el contribuyente presentó autoliquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al año 2011, incluyendo en la misma ciertos rendimientos del trabajo (RT) consecuencia de haber aceptado el traslado acordado por su empleador.

Se trataba, concretamente, de una indemnización a tanto alzado a percibir, en pago único, por la aceptación del traslado, si bien, tal episodio de movilidad geográfica generaba también a favor del trabajador el derecho a recibir otra cantidad, una compensación o ayuda mensual, de 750 euros, para el alquiler de vivienda durante dos años. O lo que es lo mismo, la aceptación del traslado por el trabajador comportaba, en virtud de convenio colectivo o pacto de que se trate, que este tuviera derecho a percibir, al menos, dos RT sujetos a tributación en concepto de IRPF, uno pagadero de una sola vez y otro a percibir durante distintos periodos impositivos.

En el entendimiento de que se trataba de un RT notoriamente irregular, sobre la primera de las rentas mencionadas, la indemnización a tanto alzado, decidió el contribuyente aplicar la reducción, en aquel entonces, del 40% contemplada en el artículo 18.2 en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y desarrollada para los RT notoriamente irregulares en el entonces vigente artículo 11.1 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 (RIRPF). De acuerdo con la letra a) de este precepto reglamentario, se reducirían en el 40% «Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo», a condición de que «se imputen en un único periodo impositivo». Las referencias que se hagan en adelante al artículo 18.2 de la LIRPF y al artículo 11.1, letra a), del RIRPF deben entenderse realizadas al mandato de las disposiciones apenas transcritas.

La Administración tributaria actuante, basándose en la doctrina administrativa sentada al respecto por la Dirección General de Tributos (DGT) mediante resoluciones que se traerán a colación, reputó en cambio que a la indemnización referida no es aplicable la reducción del 40% para RT notoriamente irregulares, pues, de considerarse globalmente las retribuciones que el trabajador percibe consecuencia de la aceptación del traslado, estas no cumplirían el requisito fundamental para disfrutar de tal beneficio fiscal, su imputación a un único periodo impositivo. En coherencia con lo anterior, se dictó por los órganos de gestión competentes liquidación provisional eliminando la aplicación de la reducción del 40%.

Contra la precitada liquidación formuló el contribuyente recurso de reposición que fue desestimado, interponiendo posteriormente contra la misma reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, el cual, mediante Resolución de 16 de diciembre de 2013, estimó la reclamación interpuesta aduciendo los argumentos que se expondrán en el comentario crítico.

Entendiendo la Administración tributaria que el criterio del TEAR de la Comunidad Valenciana era gravemente erróneo y dañoso, decide interponer recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, con el propósito de determinar si, a efectos de la aplicación de la reducción del 40% en virtud de la letra a) del artículo 11.1 del RIRPF, deben considerarse conjuntamente o no todas las retribuciones satisfechas con motivo del traslado para verificar que las mismas se imputan a un único periodo impositivo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) va a estimar recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sentando como tal la doctrina que a continuación se analiza.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Esbozada la cuestión a dilucidar con la resolución de este recurso, el TEAC, para justificar el criterio administrativo que va a sentar al respecto, no recurre a precedentes en la materia evacuados por órganos jurisdiccionales o por el propio tribunal, limitándose entonces a realizar una exégesis del artículo 11.1 letra a) del RIRPF que, a estos efectos, no parece haber sido objeto de relevantes interpretaciones más allá de las contenidas en las resoluciones de la DGT que se analizan en el epígrafe siguiente.

En efecto, limitada la controversia a determinar si deben considerarse conjuntamente o no todas las cantidades satisfechas al trabajador con motivo de su traslado a efectos de la aplicación de la reducción del 40% *ex* letra a) del artículo 11.1 del RIRPF, el TEAC, tras relacionar las retribuciones que percibe el empleado en este caso, comienza su razonamiento al respecto asegurando que ambas cantidades encuentran su motivo en el episodio de movilidad geográfica aceptado por el trabajador, razón por la cual «ambas cantidades deben ser consideradas conjuntamente a efectos de apreciar si su imputación se realiza en un único periodo impositivo o en más de uno», imputación temporal que, como se ha dicho, constituye requisito fundamental para aplicar o no la reducción del 40%.

Sentado lo anterior, concluye el TEAC que, en el caso que ocupa, las cantidades que percibe el trabajador con motivo del traslado –indemnización de pago único y ayuda de vivienda a satisfacer durante dos años– «se abonan en más de un periodo impositivo» y que, por tanto, no puede considerárseles como RT notoriamente irregulares ni, en coherencia, resultarles de aplicación la reducción del 40% *ex letra a)* del artículo 11.1 del RIRPF.

Con todo lo anterior, el TEAC va a resolver el recurso extraordinario de alzada interpuesto fijando como criterio al respecto que:

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

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Con su Resolución de 10 de septiembre de 2015 (NFJ059610), el TEAC evidencia una problemática que puede presentarse, a efectos de la aplicación de la reducción del 40% *ex letra a)* del artículo 11.1 del RIRPF, cuando con motivo de un traslado el empresario satisface al trabajador varias cantidades con distintas modalidades de pago.

Para poder revisar tal problemática y determinar si la solución dada a la misma por el TEAC es la más ajustada a Derecho, se exponen a continuación las cuestiones cuya respuesta servirán de guía para alcanzar tales objetivos: A) Las cantidades a percibir por los trabajadores con motivo de su traslado. B) La imputación temporal de las cantidades percibidas con motivo del traslado debe realizarse separadamente para cada RT. C) La conveniencia de adaptar los convenios colectivos y otros pactos reguladores de las retribuciones en supuestos de traslado: Perdurabilidad y extensión de la doctrina del TEAC.

#### 3.1. LAS CANTIDADES A PERCIBIR POR LOS TRABAJADORES CON MOTIVO DE SU TRASLADO

El artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET), regula los distintos supuestos de movilidad geográfica (traslado y desplazamiento), previendo, en relación con la primera modalidad, que el trabajador que acepte el traslado perciba una compensación por los gastos que

tal cambio de residencia comporte para el mismo y los familiares a su cargo, compensación que «nunca será inferior a los límites mínimos establecidos en los convenios colectivos».

Consecuencia de la remisión a la norma paccionada, suelen los convenios colectivos albergar disposiciones que ordenan las concretas cantidades que el empresario ha de satisfacer cuando, en el ejercicio de su poder de dirección, ordena el traslado de un trabajador y este lo acepta. Frecuentemente, atendiendo a convenios colectivos consultados, estos no solo contemplan la satisfacción por parte del empresario de los *gastos por mudanza* tal y como viene a exigir el artículo 40.1 del ET, sino que prevén también el pago de otras cantidades como indemnizaciones o compensaciones a tanto alzado, ayudas para la adquisición o el alquiler de la nueva vivienda, préstamos, etc.

De esta forma, como acaece en el supuesto que origina la resolución en comentario, puede suceder que, junto a las retribuciones por movilidad geográfica que se perciben instantáneamente con el traslado, se satisfagan de forma fraccionada otras cantidades previstas en el convenio colectivo, mediante pagos sucesivos que se extiendan más allá de un año natural.

Más allá del supuesto en comentario, así sucede, por ejemplo, con el artículo 23.3 del Convenio Colectivo de Repsol Lubricantes y Especialidades (BOE de 9 de noviembre de 2015), precepto que tras describir algunas de las cantidades a percibir en pago único por los trabajadores en los supuestos de traslados (*gastos por mudanza*, prestación de traslado, etc.) regula otra gratificación cual es la ayuda de vivienda que, en su modalidad de alquiler, comporta una «Ayuda de alquiler de 419,78 euros mensuales durante 7 años», o con el artículo 15.2 del Convenio Colectivo de Mapfre Grupo Asegurador (BOE de 21 de agosto de 2015), disposición que, remitiéndose al Convenio Colectivo estatal para el sector de seguros, prevé para los casos de traslado la satisfacción, junto a otras cantidades por este último previstas, de una ayuda cuya «cuantía se establece en 480 euros brutos mensuales, durante el primer año de traslado».

En otros convenios colectivos se prevén igualmente retribuciones similares a las descritas, si bien, al no fijarse el momento en que se percibirán las mismas, serán las fechas de los pagos en que se materialicen tales retribuciones las que marquen a qué periodo impositivo deben imputarse estas. En este sentido véase el artículo 27.2 del Convenio Colectivo de Grupo Santander Consumer Finance (BOE de 5 de noviembre de 2015) o el artículo 59 del Convenio Colectivo del Grupo Endesa (BOE de 13 de febrero de 2014).

La circunstancia expuesta genera un problema en la aplicación de la reducción del 40% *ex* letra a) del artículo 11.1 del RIRPF a las retribuciones antes descritas, pues, atendiendo a la literalidad del mencionado precepto, no queda claro si la condición que ha de concurrir para aplicar el beneficio fiscal que ocupa –imputación a un único periodo impositivo– debe verificarse considerando separadamente cada una de las retribuciones percibidas por el trabajador con motivo del traslado o, en cambio, atendiendo conjuntamente a la totalidad de estas.

Así, conocida la posición del TEAC sobre el problema descrito, en el epígrafe que sigue se analizarán los escasos precedentes administrativos coincidentes con la posición que este centro directivo mantiene, así como aquellos argumentos que permiten fundamentar oposición al mismo.

### 3.2. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS CON MOTIVO DEL TRASLADO DEBE REALIZARSE SEPARADAMENTE PARA CADA RT

Como hemos comentado anteriormente, la doctrina que sienta el TEAC sobre la no aplicación de la reducción del 40 % a las distintas cantidades percibidas por el trabajador con motivo de su traslado coincide, fundamentalmente, con el criterio fijado por la DGT en sus Resoluciones de 26 de enero de 2012 y de 13 de junio de 2012, Consultas números V0162/2012 (NFC043612) y V1263/2012 (NFC044718), respectivamente.

Las mencionadas resoluciones conocen de sendos casos en los que, a imagen del supuesto en comentario, se ordena el traslado de trabajadores con derecho por parte de estos a percibir, una vez aceptado el mismo, distintas cantidades que se imputan, considerándolas globalmente, a distintos periodos impositivos, sentándose en ambos casos que entonces «a ninguna de dichas cantidades les resultará de aplicación la reducción del 40 por ciento prevista en el citado artículo 18.2 de la LIRPF, por cuanto su imputación corresponde a más de un periodo impositivo», conclusión que se fundamenta exclusivamente en la interpretación que la DGT hace del artículo 11.1 letra a) del RIRPF.

Tras recordar que «las contestaciones a las consultas de dicha DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos», el TEAC va a sumarse al criterio de la DGT expuesto en el párrafo anterior, y así, para justificar *a fortiori* que a efectos de la aplicación de la reducción del 40 % se consideren globalmente todas las retribuciones que perciba el trabajador con motivo de su traslado, añade tan solo que «teniendo ambos conceptos su origen o encontrando su motivo en el traslado del obligado tributario y por ello ambas cantidades deben ser consideradas conjuntamente a efectos de apreciar si su imputación se realiza en un único periodo impositivo o en más de uno».

Frente a esta interpretación de la DGT y del TEAC acerca de cómo debe verificarse la concurrencia del requisito de la imputación temporal a un único periodo impositivo, el TEAR de la Comunidad Valenciana sostuvo, como pretendía el contribuyente, que era posible aplicar la reducción del 40 % a la indemnización a tanto alzado percibida por el trabajador con motivo de su traslado, en la medida en que tal retribución, al ser satisfecha en pago único, sí era imputable a un único periodo impositivo. Dicho esto, subraya este órgano administrativo el hecho de que el trabajador percibía otra retribución, la ayuda de vivienda, a recibir durante dos años, concluyendo, en lo que aquí interesa, «sin que este hecho pueda modificar el carácter irregular de la indemnización por traslado percibida de una sola vez, ni perjudicar su fiscalidad negando la aplicación de la reducción que reglamentariamente se contempla».

Estándose en cuanto al fondo más de acuerdo con la posición del TEAR de la Comunidad Valenciana, debe reconocerse no obstante que la misma, a imagen de lo que sucede *a contrario* con la de la DGT y el TEAC, se fundamenta exclusivamente en la interpretación que del artículo 11.1 letra a) del RIRPF hace este otro órgano, sin ofrecerse ningún otro elemento que justifique tal exégesis del precepto.

En este sentido, creemos que existe al menos un argumento de interpretación sistemática que justificaría la necesidad de considerar separadamente los diversos RT percibidos a efectos de la aplicación o no de beneficios fiscales sobre algunos de estos.

Concretamente, si partimos de que el artículo 19.1 de la LIRPF, al ordenar la deducción de los gastos, no distingue entre distintos tipos de RT, entendemos que si el vigente artículo 11.2 del RIRPF [«cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar»] obliga a considerar separadamente, a efectos de aplicar el mayor gasto deducible por *movilidad geográfica* o por *discapacidad*, los RT susceptibles y RT no susceptibles de disminuirse por tales conceptos, ¿por qué no realizar entonces tal diferenciación cuando se trata de aplicar la reducción del 40% *ex* letra a) del artículo 11.1 del RIRPF? O con otras palabras, ¿por qué no pueden distinguirse las distintas retribuciones que percibe el trabajador con motivo de su traslado para comprobar si las mismas son imputables o no a un único periodo impositivo y, por tanto, pueden aplicar la reducción del 40%?

A tenor del mandato del vigente artículo 11.2 del RIRPF, creemos que no basta para responder a la anterior pregunta aducir que la literalidad de la letra a) del artículo 11.1 del RIRPF –que como el resto de letras de este precepto está redactada en plural– exige, por tal hecho, que se consideren conjuntamente todas las cantidades percibidas por el trabajador con motivo de su traslado para verificar que las mismas, globalmente, cumplen el requisito fundamental para aplicar de la reducción del 40%, la imputación temporal a un único periodo impositivo. Si el vigente artículo 11.2 del RIRPF permite diferenciar RT atendiendo a su origen para aplicar sobre unos y no otros un mayor gasto deducible, debería igualmente permitirse distinguir entre RT atendiendo a su imputación temporal para aplicar sobre unos y no otros la reducción del 40%, lo contrario, tomando las palabras del TEAR de la Comunidad Valenciana, sería tanto como perjudicar la fiscalidad de ciertas retribuciones por traslado negándoles la reducción que reglamentariamente se contempla para las mismas cuando, separadamente consideradas, «se imputen en un único periodo impositivo».

### 3.3. LA CONVENIENCIA DE ADAPTAR LOS CONVENIOS COLECTIVOS Y OTROS PACTOS REGULADORES DE LAS RETRIBUCIONES EN SU PUESTOS DE TRASLADO: EXTENSIÓN Y PERDURABILIDAD DE LA DOCTRINA DEL TEAC

No obstante lo dicho en el epígrafe anterior, a pesar de poder defenderse (creemos) que las retribuciones por traslado deben considerarse separadamente de cara a su imputación temporal a los efectos del artículo 11.1 del RIRPF, debe concluirse que, vista la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, convendría que los convenios colectivos, en su caso, contemplaran la satisfacción en un mismo año natural de todas las cantidades a percibir por los trabajadores con motivo de su traslado, pues, a tenor de la doctrina sentada por el tribunal, será difícil en caso con-

trario aplicar la reducción del 40% que para tales cantidades, si resultan exigibles en un mismo año, prevé la referida letra a) del artículo 11.1 del RIRPF.

Y se dice que será difícil pues, al tratarse de una resolución a un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la doctrina sentada por el TEAC, como destaca el propio centro directivo, «tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las comunidades y ciudades con estatuto de autonomía» *ex* artículo 242.4 de la Ley General Tributaria.

Finalmente, además, la vigencia de la doctrina sentada por el TEAC no se ve afectada *ratione temporis* en la medida en que el mandato del litigioso artículo 11.1 letra a) del RIRPF se reproduce *mutatis mutandis* en el vigente artículo 12.1 letra a) del RIRPF con la sabida disminución de la reducción del 40 al 30%.