

Id Cendoj: 28079230022010100280
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 1019/2002
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a nueve de junio de dos mil diez.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional y bajo el número **1019/2002**, se tramita a instancia de D. Dimas y

otros, representados por la Procuradora D^a M^a Soledad San Mateo García, contra resolución presunta del Excmo. Sr. Ministro de

Hacienda, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y en el que la Administración demandada ha estado

representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo inferior a 150.253,03 euros para cada uno

de los recurrentes.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Tribunal Supremo dictó sentencia el 11 de mayo de 2009, estimatoria del recurso de casación nº 2380/2003 , promovido por los aquí recurrentes contra el auto de esta Sala de 4 de febrero de 2003 , dictado en el presente recurso nº 6973/2002, que desestimó el recurso de súplica interpuesto contra el auto de 8 de noviembre de 2002 , que acordaba la inadmisión del recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- Por los recurrentes reseñados se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 31 de julio de 2002, contra la denegación presunta, por silencio administrativo, de la petición colectiva formulada en escritos de 23 y 30 de noviembre de 2001 y otros escritos sucesivos, en que se solicitaba de dicha autoridad el reconocimiento del derecho al tratamiento fiscal, como rendimientos irregulares, con derecho a la reducción del 30 por 100 prevista en el *artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 de IRPF* de las rentas que perciban con carácter mensual una vez superado el límite de la exención. Se acordó la admisión a trámite del recurso, por providencia de 4 de septiembre de 2009, con reclamación del expediente administrativo.

TERCERO.- En el momento procesal oportuno, los recurrentes formalizaron demanda por escrito de 20 de noviembre de 2009 en que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho oportunos, suplican la estimación del recurso y anulación de la resolución recurrida. En el suplico se solicitó a la Sala, literalmente:

Que admita el presente escrito y documentos que se acompañan, y tenga por formalizada demanda en tiempo y forma oportuno, y dando el trámite procedimental establecido, en su día dicte sentencia por la que:

a) Se reconozca a los recurrentes que han extinguido la relación laboral con Telefónica de España,

S.A., por medio de contrato de prejubilación, al ser las cantidades que perciben mensualmente rendimientos irregulares, el derecho de reducción del 30 por ciento, vigente en el momento de la reclamación (actualmente 40 %), prevista en el *artículo 17.2 .a)* de la *Ley 40/1998 de IRPF* de las rentas que perciben con carácter mensual una vez superado el límite de la exención y ello con independencia de la forma en la que se instrumenten los pagos y de quien sea la entidad pagadora, sin necesidad de concurrir los requisitos que se fijan en el *art. 10.2 del Reglamento del IRPF*, al ser dicho *precepto nulo de pleno derecho al infringir no solo la propia Ley 40/1998*, sino también el *art. 10 de la Ley General Tributaria* y la Constitución Española.

b) Con carácter subsidiario que se reconozca:

La naturaleza de renta irregular superado el límite de exención para los contratos de prejubilación, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación contados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento computados una vez terminado el periodo de exención y hasta los 60/65 años de edad, fecha de extinción de la póliza de seguro, sea superior a dos».

CUARTO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda por escrito presentado el 20 de enero de 2010 en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso, por ser conformes a Derecho las resoluciones recurridas.

QUINTO.- Acordado el recibimiento del recurso a prueba y no solicitada la celebración del trámite de conclusiones orales o escritas, la Sala señaló la audiencia del 2 de junio de 2010 para la votación y fallo de este recurso, en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

SEXTO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la denegación presunta por parte del Excmo. Sr. Ministro de Hacienda, por silencio administrativo, de la petición colectiva formulada por los recurrentes en escritos de 23 y 30 de noviembre de 2001 y otros escritos sucesivos, en que se solicitaba de dicha autoridad el reconocimiento del derecho al tratamiento fiscal, como rendimientos irregulares, con derecho a la reducción del 30 por 100 prevista en el *artículo 17.2.a)* de la *Ley 40/1998 de IRPF* de las rentas que perciban con carácter mensual una vez superado el límite de la exención.

SEGUNDO.- Los recurrentes aducen:

- Que tienen como contribuyentes titulares de derechos subjetivos en materia tributaria a ejercitar el derecho de reclamación que se regula en el *artículo 70,2 de la Ley 30/1992*.

- Interpretación conforme a la Constitución Española y el ordenamiento jurídico vigente, de lo que dispone el *apartado 2, a, del artículo 17 de la Ley 40/1998, de IRPF*, a efectos de que les sea aplicado a mis representados una vez finalizada de percibir la renta exenta, la reducción del 30 por 100 (actualmente el 40 por 100) establecida para los rendimientos irregulares del trabajo personal.

- Cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma:

a) que la renta tenga un periodo de generación superior a dos años.

La antigüedad de los trabajadores en la empresa es superior a quince años, consecuentemente todos los trabajadores tienen en la empresa una antigüedad superior a dos años.

b) que no se obtenga de forma periódica o recurrente. Los interesados perciben indemnización de una sola vez, que es la que origina por el despido colectivo realizado al amparo del ERE, carácter único no periódico que no pierde su naturaleza porque el pago de su importe se fraccione, ya que siempre es la indemnización del trabajador por el despido colectivo del que ha sido objeto.

Coincidencia con las Consultas vinculantes V0075/1999 y V0088/99.

c) Inaplicación del *artículo 17,2,e, de la Ley* .

- Delegación Reglamentaria. El *párrafo segundo de la letra a) nº 2 del artículo 17 de la Ley del IRPF* dispone que el cómputo del periodo de generación en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Y esa deslegalización no se ajusta al principio de reserva de ley al remitir la regulación de un elemento esencial del impuesto a un Reglamento.

- Principio de capacidad económica.

- Principio de Igualdad.

- Sentencia de 26 de septiembre de 2003, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana .

TERCERO.- Pues bien, sobre idéntica cuestión a la hoy enjuiciada, se ha pronunciado esta Sala y Sección, en sentencia dictada el 11 de diciembre de 2007, recurso 656/2003 , procedimiento interpuesto por otros trabajadores de Telefónica, S.A. y en el que entre otras pretensiones, se articulaba la reducción prevista en el *artículo 17,2,a, de la Ley 40/1998* y la nulidad del *artículo 10,2, del Reglamento del IRPF* .

En dicha sentencia, cuyos fundamentos es preciso reiterar por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, la Sala declaraba:

"SEGUNDO.- Los recurrentes, centrandó la cuestión en la violación por parte de la resolución impugnada del *artículo 14 de la Constitución, en cuanto aplica una norma con rango de Ley* ordinaria (la reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y, según se alega, consagrando una discriminación, fundamentan, en primer lugar, su impugnación en los siguientes motivos: 1) Violación del *artículo 14* , en relación con el *art. 31.1* de la Constitución, sin que a su juicio exista razón jurídica para la discriminación fiscal realizada al aplicar la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el tratamiento fiscal de las indemnizaciones económicas que éstos perciben como consecuencia de la extinción de sus contratos de trabajo por parte de Telefónica de España, S.A.U, a consecuencia de las medidas de adecuación de plantilla, según interpretación del Tribunal Constitucional, plasmada en sentencias que citan; 2) Concurrencia de los requisitos que la jurisprudencia constitucional exige para apreciar la desigualdad en el tratamiento de situaciones idénticas, como sucede en el presente caso y en los despidos declarados improcedentes judicialmente, mientras que en estos últimos las indemnizaciones están exentas, de conformidad con lo establecido en el *artículo 7.e) de la Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* , aplicable al caso, existiendo en uno y otro caso involuntariedad por parte de cada trabajador y voluntad del empresario en la extinción de la relación laboral. Por otra parte, no existen criterios objetivos a través de los cuales se pueda justificar, siquiera sea razonablemente, la desigualdad que consagra la resolución recurrida, resultando convincente el juicio de proporcionalidad; 3) Procedencia de la exención de las indemnizaciones percibidas por los trabajadores despedidos por causas económicas, tecnológicas y organizativas, al ser concordantes los hechos en su totalidad para el trabajador con los supuestos de resolución de un contrato consecuencia de las medidas de adecuación de la plantilla.

Se pone de manifiesto al respecto, el diferente tratamiento fiscal de los trabajadores de la misma empresa, según residan en el País Vasco o fuera de él, a los que por razón de la aplicación de las normas forales se les aplica la exención.

El segundo motivo del recurso se centra en el carácter irregular de la renta que perciben de Telefónica hasta el cumplimiento de los 60/65 años.

Se invoca el *artículo 17, 2, a, de la Ley 40/98* , cuyos elementos definidores se dan en el supuesto de autos:

De una parte, la renta tiene un periodo de generación superior a dos años, puesto que la indemnización que perciben está en función de la antigüedad en la empresa.

De otra, que la indemnización no se obtenga de forma periódica o recurrente, lo que sucede en el caso de autos, en el que se percibe de una sola vez. También se cumple el requisito que exige el *artículo 10, 2, del Reglamento del IRPF* .

Ese carácter único, no periódico, no pierde su naturaleza porque el importe se fraccione, ya que siempre es la indemnización del trabajador por la resolución de su contrato la que ha sido objeto de fraccionamiento.

La irregularidad de las rentas mensuales deviene de la situación de encontrarse en el supuesto de medidas de adecuación de plantilla, y ello con independencia de que las mismas se satisfagan mediante un seguro de grupo (prejubilaciones) o directamente por la empresa (desvinculaciones) y/o se perciban de forma de renta o de capital.

Asimismo, se añade que la reforma introducida por el *artículo 17, 2, a, de la Ley 40/98*, no ha respetado el principio de capacidad económica al introducir en uno de sus parámetros las referencias consistentes en multiplicar el número de años de generación del rendimiento por el salario medio anual del conjunto de los declarantes del IRPF, ya que éste es un elemento ajeno y no responde a la situación económica real del impuesto.

Y esa reforma ha acentuado la discriminación de los rendimientos de trabajo con otras rentas que se integran en el mismo hecho imponible. Se cita diversa jurisprudencia en el sentido de reconocerse siempre en los complementos salariales percibidos como consecuencia de jubilaciones anticipadas el tratamiento de rentas irregulares.

TERCERO.- En primer lugar, se ha de señalar que, a semejanza de lo que sucede en el ámbito del derecho privado, en el que las relaciones entabladas por las partes con eficacia jurídica constituyen el marco de la "relación jurídica" contractual, y en la que se incardinan los derechos y obligaciones de cada una, también en materia de tributos, tras el reconocimiento efectuado por la *Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, de los derechos y obligaciones del contribuyente, por un lado, así como su correspondencia por parte de la Administración Tributaria, se reconoce y toma carta de naturaleza la "relación jurídico-tributaria".

En este sentido, el *Art. 17, de la Ley General Tributaria*, de rúbrica, "La relación jurídico-tributaria", dispone: "1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el *apartado 1 del artículo 29 de esta Ley*.

4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Este reconocimiento supone, "prima facie", en el ámbito fiscal, la constatación de que el "vínculo tributario" es una relación personal o individual del contribuyente con la Administración tributaria; relación compleja al comprender, por un lado, un elenco de derechos y obligaciones del contribuyente, y que puede abarcar el cumplimiento de diversos conceptos impositivos, así como los denominados "deberes" tributarios; y, por otro, el sometimiento de la Administración Tributaria al respeto de esos derechos y cumplimiento de las normas procedimentales tendentes a la exigencia y control de esas obligaciones que constituyen y conforman la "relación jurídico tributaria", y que en su conjunto tienden a la consecución de objetivos de interés público, conforme a lo establecido en el *art. 31.1*, de la Constitución, según el cual, "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"

CUARTO.- Con esto, la Sala quiere poner de relieve el "personalismo" y la "individualidad" que caracteriza a esta "relación jurídico-tributaria", de forma que, todas aquellas cuestiones que se susciten en su ámbito, únicamente afectan a las partes de dicho vínculo jurídico-tributario., pues la manifestación del mismo se encarna en los actos tributarios que tienen su causa u origen en el cumplimiento por parte del contribuyente y de la Administración de sus deberes y obligaciones; pero dicha manifestación es única y exclusiva en relación con los demás contribuyentes, y se pone de relieve, como se ha dicho, en

determinados actos tributarios, como la presentación de la declaración tributaria, de la practica de retenciones, del ingreso de la deuda tributaria, etc.

Por otra parte, la existencia de esa "situación tributaria" particularizada conlleva el hecho de que, las cuestiones que se puedan suscitar como consecuencia del incumplimiento, del cumplimiento anormal o de su cumplimiento, y que puedan configurar la "situación tributaria" del contribuyente, tanto a favor de sus intereses, como en el de la protección de los intereses públicos, únicamente pueden ser debatidas en el ámbito jurídico-tributario individualizado, es decir, entre el contribuyente afectado y la Administración Tributaria, otorgándose al contribuyente la facultad y el derecho de plantear su discrepancia en vía económico- administrativa y judicial, pero siempre que dichas cuestiones se prediquen de esa "situación tributaria" que comporta la "regularización" de dicha situación, individual y exclusiva.

Por ello, las desavenencias que se puedan suscitar en el ámbito de la "relación jurídico-tributaria", han de guardar relación con una situación concreta, con un acto tributario, sea de parte, o de la Administración, que ponga de manifiesto la pretendida irregularidad del cumplimiento de la obligación tributaria y la incorrecta aplicación de la norma fiscal reguladora de dicho acto tributario. Esta consideración excluye la invocación genérica, como sucede en el presente caso, de la aplicación de una norma fiscal a un grupo de contribuyentes, exigiendo un trato fiscal homogéneo, pues, primero, no se ha impugnado un acto concreto en el que se haya puesto de patente la aplicación o no de la norma pretendida, por lo que no se ha aportado el acto tributario al que íntimamente ha de estar ligada la alegación o la pretensión del contribuyente afectado; y segundo, porque no está reconocido el derecho de petición entre los recogidos en el *art. 34, de la Ley General Tributaria*, y en la *Ley Orgánica 4/2001, reguladora del Derecho de Petición, en su art.3*, sobre el "objeto de las peticiones", establece: "Las peticiones podrán versar sobre cualquier asunto o materia comprendido en el ámbito de competencias del destinatario, con independencia de que afecten exclusivamente al peticionario o sean de interés colectivo o general.

No son objeto de este derecho aquellas solicitudes, quejas o sugerencias para cuya satisfacción el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto al regulado en la presente Ley."

Efectivamente, en materia tributaria, y dado el reconocimiento por el legislador de la "relación jurídico-tributaria", los mecanismos tendentes a la aplicación de una norma fiscal en los términos plasmados en la norma, se han de predicar en relación con una situación tributaria específica en la que se haya manifestado su debida o indebida aplicación, es decir, como se ha declarado, que se haya encarnado en un acto tributario concreto.

En el presente caso, los recurrentes realizan unas alegaciones sobre unos hechos que, si bien son comunes por su generalidad a todos, sin embargo, la situación tributaria en la que cada uno se encuentra es distinta, y no han utilizado las vías procedimentales en las que su pretensión pueda tener viabilidad, al no conectarlas con el acto tributario concreto de la Administración en la que se manifiesta la aplicación de la norma que invocan (como puede ser, la práctica de la retención, impugnación de su autoliquidación, etc.); pues, como se ha declarado, la "relación jurídico-tributaria" viene determinada por el vínculo entre el contribuyente (su situación tributaria particular) y la Administración Tributaria."

Tales razones son obstativas de los demás pronunciamientos que se piden en la demanda -teniendo en cuenta, además, que el suplico ni siquiera postula normalmente, como en rigor le es exigible, la anulación de acto administrativo de naturaleza tributaria alguno que justifique la pretensión de obtener unas consecuencias fiscales como las que se expresan en dicho esencial pasaje de la demanda y que, en todo caso, dependerían de forma absoluta e incondicionada de dicha nulidad- por lo que resulta improcedente acometer el examen acerca de las demás cuestiones que se suscitan en relación con la infracción del principio de capacidad económica o con la de la reserva material de ley por parte del *artículo 10 del Reglamento del Impuesto*, precisamente porque tales motivos impugnatorios únicamente serían viables cuando se tratara de impugnar un acto en que la ley o el precepto reglamentario a que se ha hecho referencia hubieran sido objeto de aplicación, lo que en modo alguno es el caso.

CUARTO.- De conformidad con lo establecido en el *artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional*, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR

y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña María Soledad San Mateo García, en nombre y representación de D. Dimas y los demás recurrentes reseñados en el encabezamiento de la presente sentencia, contra el acto presunto del Ministro de Hacienda al que más arriba se ha hecho referencia, sin que proceda hacer mención expresa en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el *artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial*.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.