



Roj: **STS 3518/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3518**

Id Cendoj: **28079130022020100521**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/10/2020**

Nº de Recurso: **976/2019**

Nº de Resolución: **1381/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5495/2018,**
ATS 4749/2019,
STS 3518/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.381/2020

Fecha de sentencia: 22/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **976/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. COM. VALENCIANA CON/AD SEC. 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **976/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1381/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos./a. Sres./a. Magistrados/a. que figuran indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. **976/2019**, interpuesto por **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia núm. 1233/2018, dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 794/2015 interpuesto por don Carlos Jesús contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación formulada por el Sr. Carlos Jesús contra la liquidación provisional practicada por la Administración de Elda, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y ejercicio 2012.

Ha sido parte recurrida don Carlos Jesús, representado por su procuradora doña Rosa Correcher Pardo y asistido por el letrado don David González Movilla.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 29 de noviembre de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, que estima el recurso núm. 794/2015, interpuesto por don Carlos Jesús contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia ["TEARV"] de 26 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación formulada por el actor frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicio 2012.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, y que se recogen sintéticamente en el auto de admisión, son los siguientes:

1º) Don Carlos Jesús, empleado del BBVA, se encontraba en situación de incapacidad temporal desde el 1 de enero al 2 de abril de 2012, día en que el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) dictó resolución en la que se declaraba su incapacidad permanente absoluta, situación que se mantuvo, al menos, hasta el 31 de diciembre de 2012.

2º) Llegado el momento de presentar la correspondiente autoliquidación por IRPF, ejercicio 2012, el contribuyente aplicó la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], para las personas con discapacidad que obtengan rendimientos como trabajadores activos.

3º) Tras el oportuno procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por los órganos de Gestión Tributaria de la Administración de Elda, por el concepto tributario IRPF, y ejercicio 2012, se dicta liquidación provisional que es notificada a la persona ahora recurrida el 27 de diciembre de 2013.

4º) La liquidación girada por la Administración se sostiene, en lo que aquí nos interesa por ser el objeto de controversia, en rechazar la reducción de rendimientos del trabajo para trabajadores activos discapacitados aplicada por el contribuyente en su autoliquidación del IRPF de 2012, al no constar a la Administración que en dicho año hubiera ejercido como trabajador por cuenta ajena por haber estado en situación de incapacidad laboral transitoria.

5º) No conforme, don Carlos Jesús interpuso reclamación económico-administrativa, la cual fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en resolución de 26 de junio de 2015.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.



1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARV, la representación de don Carlos Jesús interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sección Tercera, que lo estimó, a través de la sentencia ahora recurrida, en esencia, con apoyo en los siguientes fundamentos jurídicos:

"CUARTO.- Expuestos los términos en que se ha suscitado la litis. La reducción objeto de controversia se encuentra regulada en el artículo 20.3 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), según el cual:

"3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento."

Señalando el 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 se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, que: "(...) se entenderá por trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica."

La administración sustenta la inaplicación de la reducción en cuestión en que no ha quedado acreditado, en el procedimiento, que en el ejercicio 2012 el contribuyente percibiera rentas consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, pues en la situación del actor, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central ya ha establecido como criterio, en resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 00/1121/2007, de fecha 06 de noviembre de 2008, que la situación de incapacidad temporal no da derecho a la reducción por discapacidad de trabajadores activos".

Pues bien el mencionado criterio, evidentemente, se ha visto superado por el "posterior" contenido en la Consulta Vinculante de la DGT V 0273-2013, de 31 de enero de 2013, en la que se afirma que el trabajador que se encuentra en baja temporal, esto es, trabajador impedido temporalmente para trabajar debido a enfermedad común o profesional y accidente, sea o no de trabajo, no conlleva considerar que se pierda la condición de trabajador en activo en dicho periodo de baja. Lo cual nos conduce por aplicación del mencionado criterio a la estimación de la demanda".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito, fechado el 17 de enero de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la parte recurrente identifica como normas infringidas el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], vigente en el ejercicio 2012, en cuanto al alcance de la expresión "trabajadores activos" contenida en dicho precepto y apartado, en relación con los criterios de interpretación de las normas tributarias contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil ["CC"] al que se remite el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE de 18 de diciembre ["LGT"]).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 1 de febrero de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 30 de abril de 2019, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en los artículos 88.2.a), 88.2.c) y 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si para que el obligado tributario pueda disfrutar la reducción contemplada en el artículo 20.3 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, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo".

Además, el auto de admisión identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación, "el artículo 20.3 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".

CUARTO .- Interposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 22 de julio de 2019, que observa los requisitos legales.

2. Comienza citando como norma infringida el artículo 20.3 LIRPF, vigente en el ejercicio 2012, porque entiende que el trabajador "durante el ejercicio discutido, 2012, no había trabajado efectivamente ni un solo día, pues desde el 1 de enero hasta el 2 de abril, estuvo en situación de incapacidad temporal y a partir de esa fecha hasta el 31 de diciembre, pasó a la situación de incapacidad permanente absoluta" (pág. 4).

Manifiesta que la sentencia de instancia hace "una interpretación errónea del alcance de la expresión "trabajadores activos" del artículo 20.3 de la LIRPF apoyándose en una contestación aislada a una consulta de la Dirección General de Tributos (DGT), la consulta V0273-2013, y en contra de lo señalado en todo momento por la propia DGT y el TEAC, considera que la situación de incapacidad temporal (las prestaciones por incapacidad permanente absoluta se consideran exentas - artículo 7 f) Ley 35/2006-) no conlleva la pérdida de la condición de trabajador activo discapacitado ni priva al contribuyente, por tanto, de la reducción prevista en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006.- Esa incorrecta interpretación y consiguiente infracción del citado precepto -dice-, ajena al criterio finalista de interpretación de las normas jurídicas del artículo 3.1 del Código Civil, choca frontalmente con la doctrina del TEAC contenida en la Resolución 00/1121/2007, Vocalía Primera, de fecha 06/11/2008 dictada en Unificación de criterio, desdeñada erróneamente por la Sala sentenciadora y que no puede verse comprometida por una Consulta aislada de la DGT, que se aparta con evidente error de la línea constante en el tema y que (...) se ha visto rectificadas, posteriormente" (pág. 5).

3. Para concluir, se solicita de esta Sala que "dicte sentencia por la que, estimándolo, case la sentencia recurrida e interpretando correctamente el artículo 20.3 de la LIRPF declare que, para que el obligado tributario pueda disfrutar de la reducción contemplada en dicho artículo, no basta con ostentar la condición de trabajador en activo un solo día del periodo impositivo sino que es necesaria una cierta habitualidad sin que, con especial incidencia en el caso planteado, pueda tenerse en cuenta el periodo de incapacidad temporal en el que no puede entenderse en absoluto que el interesado tiene la indicada condición de trabajador en activo y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada" (pág. 8).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandante en la instancia.

La procuradora doña Rosa Correcher Pardo, en nombre y representación de don Carlos Jesús, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 13 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza señalando, entre otras cosas: (i) que "la cuestión na[c]e en la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.012, en mayo de 2.013, y (...) por aquel entonces exist[ía] la Consulta Vinculante V0273-13 de febrero de salida 31 de enero de 2.013" (pág. 3), que manifestaba la posibilidad de disfrutar de la reducción del artículo 20.3 LIRPF en supuestos de incapacidad laboral transitoria, lo que determina la aplicación del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y del artículo 89.1 LGT; (ii) que "la cuestión, única y exclusivamente se limita a si un trabajador que se encuentra de baja por incapacidad temporal a efectos tributarios se puede considerar como TRABAJADOR ACTIVO", y, a este respecto, manifiesta su conformidad con la propia sentencia (pág. 3); (iii) que nada "impide que un trabajador en situación de incapacidad laboral no esté sometido al ámbito organizacional de la empresa, no pueda ser sancionado o despedido por la empresa (piénsese en aquellas persona de estando de baja laboral por incapacidad temporal trabajan en otra empresa en clara vulneración de la buena fe contractual), no devengue antigüedad, no genere ese periodo derecho a vacaciones, en definitiva, no persistan las obligaciones que tenía antes de verse inmerso en un proceso de incapacidad temporal" (pág. 4); (iv) que "la condición de trabajador activo y en concreto el concepto de INCAPACIDAD LABORAL TEMPORAL no está definido en el Derecho Tributario, debiendo acudir a la normativa laboral para tener una dimensión más adecuada" (pág. 4), remitiéndose, a estos efectos, a la sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 8 junio 2009, rec. 562/2008; (v) que "a pesar de estar de baja por incapacidad temporal, el trabajador se encuentra sometido de la misma forma que sus compañeros a la normativa laboral / administrativa, contenida, entre otras normas en el Estatuto de los Trabajadores y del Funcionario Público, encontrándose vigentes y de constante cumplimiento las obligaciones y derechos tanto para el trabajador como para la empresa (poder disciplinario, despido, movilidad, modificación sustancial de las condiciones de trabajo, salario, devengo antigüedad, vacaciones etc), estando además el obligada al pago de sus nóminas la empresa, por mor de la institución del pago delegado" (pág. 5); (vii) "que el estar de baja por incapacidad temporal no excluye al trabajador del ámbito organizacional de la empresa, pues se ha de recordar que el trabajador sigue obligado, entre otros extremos,



a la presentación de los partes de confirmación y baja, puede ser despedido (...), y el empresario, entre otras circunstancias, sigue por ejemplo obligado al pago del salario" (pág. 5); y (vii) "que estar inmerso en un proceso de incapacidad laboral temporal como consecuencia de una baja médica, en modo alguno empece para ese trabajador sea considerado como TRABAJADOR ACTIVO" (pág. 6).

Como consecuencia de lo anterior, se solicita de esta Sala que, "dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando la sentencia número 1.233/2018 de fecha 29 de noviembre de 2.018 dictada por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en recurso de procedimiento ordinario 794/2015 con la interpretación dada del artículo 20.3 de la LIRPF en su redacción dada en el apartado uno del artículo 60 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2.011 en la que se anula por ser contraria a Derecho la liquidación provisional recurrida" (pág. 7).

SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 27 de noviembre de 2019, señalándose al efecto, mediante providencia de 3 de julio de 2020, el día 20 de octubre de 2020 para la votación y fallo del recurso, fecha en la que, efectivamente y previa deliberación, tuvieron lugar dichos actos, por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Sobre la necesidad de reformular la cuestión casacional objetiva.

1. Se dirige el presente recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, que estimó el recurso núm. 794/2015, interpuesto por don Carlos Jesús , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 26 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación formulada por el Sr. Carlos Jesús frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012.

2. Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 30 de abril de 2019, es la que reproducimos a continuación:

"Determinar si para que el obligado tributario pueda disfrutar la reducción contemplada en el artículo 20.3 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, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo".

Además, el auto de admisión identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación, "el artículo 20.3 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".

3. Además, el auto de admisión pone de relieve que, "[c]omo ya dijimos en el auto de 18 de julio de 2018 (RCA 373/2018; ES:TS:2018:8138A), acerca de si para que el obligado tributario pueda obtener la reducción contemplada en el artículo 20.3 LIRPF, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo, no consta la existencia de jurisprudencia, siendo evidente, además, que la adoptada en la sentencia impugnada podría afectar a un gran número de situaciones si se generaliza la doctrina que propugna [artículo 88.2.c) LJCA].- Se hace, pues, conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que despeje toda duda sobre el particular, teniendo sobre todo en cuenta que el actual artículo 19 LIRPF contempla una deducción similar a la reducción prevista en el anterior artículo 20.3 LIRPF" (RJ 4º).

4. Y lo cierto es que, en relación con dicha cuestión, con fecha 20 de octubre de 2020, ya hemos dictado la sentencia núm. 1356/2020, en el recurso de casación núm. 373/2018, en la que fijamos como criterio interpretativo sobre el artículo 20.3 LIRPF, en conexión con el artículo 12 RIRPF, el siguiente: "[e]l artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, no exige la habitualidad en la prestación laboral para la calificación de "trabajador activo", bastando, pues, para aprovecharse de la reducción que contempla, que la persona con el grado de discapacidad reconocido sea, durante un solo día del periodo impositivo, perceptor



de rentas del trabajo por la prestación efectiva de servicios (que pueden ser a tiempo parcial) retribuidos, por cuenta ajena (de carácter fijo o temporal), dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona (física o jurídica)".

5. Ocurre, sin embargo, que nuestra reciente sentencia no resuelve la problemática que plantea este proceso.

En efecto, basta acudir a los hechos que, de modo sincrético y certero, describe el mismo auto de admisión -que hemos reflejado cumplidamente en los Antecedentes-, para constatar que este recurso de casación tiene su origen en que don Carlos Jesús, empleado del BBVA, y demandante en la instancia, pese a que se encontraba en situación de incapacidad temporal desde el 1 de enero al 2 de abril de 2012, y de incapacidad permanente absoluta, al menos, hasta el 31 de diciembre de 2012, presentó autoliquidación por IRPF, ejercicio 2012, aplicando la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20.3 LIRPF para las personas con discapacidad que obtengan rendimientos como trabajadores activos. Y, tras un procedimiento de comprobación limitada, los órganos de Gestión Tributaria de la Administración de Elda dictaron liquidación provisional en la que se rechaza la reducción de rendimientos del trabajo para trabajadores activos discapacitados aplicada por el contribuyente en su autoliquidación del IRPF 2012, al no considerar la Administración que en dicho año hubiera ejercido como trabajador por cuenta ajena al estar en situación de incapacidad laboral transitoria.

Instada sin éxito reclamación económico-administrativa, don Carlos Jesús interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación, prácticamente con el exclusivo fundamento en el criterio sobre el artículo 20.3 LIRPF manifestado en una consulta de la Dirección General de Tributos -V0273-2013, de 31 de enero- que manifiesta, justo en el ejercicio en el que había que presentar la autoliquidación del IRPF correspondiente a 2012, que la situación de incapacidad temporal no conlleva la pérdida de la condición de trabajador activo discapacitado.

6. La cuestión controvertida en este proceso, por consiguiente, no es -nunca lo ha sido- la de si el artículo 20.3 LIRPF resulta aplicable a las personas discapacitadas que trabajan únicamente un día del periodo impositivo, sino la de si puede calificarse como trabajador activo con derecho a la reducción que dicho precepto establece a quien se encuentra en situación de incapacidad laboral transitoria. Eso es, por otra parte, lo que se infiere del escrito de interposición del abogado del Estado y del escrito de oposición del recurrente en la instancia, que centran su argumentación sobre ese particular pese a la cuestión casacional planteada por el auto de admisión.

7. Aclarado lo anterior, pasamos sin más demora a dilucidar la cuestión que presenta verdadero interés casacional para la formación de la jurisprudencia.

SEGUNDO.- Las personas con discapacidad que perciben prestaciones al hallarse en situación de incapacidad laboral transitoria deben ser equiparados a los trabajadores activos a los efectos del artículo 20.3 LIRPF .

1. El artículo 20 LIRPF, sobre cuyo apartado 3, acertadamente, nos pide el auto de admisión que nos pronunciemos, en su versión aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

Artículo 20 Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

(...)

2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos:

(...)

3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento".

Por su parte, el artículo 12 RIRPF (cuyo título es también "Reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo"), dice en su apartado 1, párrafo 2º, que "se entenderá por trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica".

2. La Sala de instancia, el TEAR y las partes coinciden plenamente en que para poder aplicar la medida contemplada en el artículo 20.3 LIRPF es preciso que el interesado (i) sea una persona con discapacidad -



en el grado que exija el ordenamiento jurídico-, y (ii) que obtenga rendimientos del trabajo como "trabajador activo". Esta Sala, como dijimos en nuestra sentencia de 20 de octubre de 2020 - a la que nos vamos a referir a menudo-, acepta dichas premisas porque ambos requisitos se deducen sin esfuerzo de las normas transcritas.

La discrepancia reside en que, (i) mientras que la parte demandada y el Tribunal a quo consideran que por trabajador activo hay que entender también a quien se encuentra en situación de incapacidad laboral transitoria, (ii) el abogado del Estado defiende lo contrario con fundamento en que en esas circunstancias no se prestan efectivamente servicios retribuidos, en que la consulta de la Dirección General de Tributos a la que se remite el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana para apoyar su criterio es una resolución aislada y, en fin, en criterio del TEAC sobre la cuestión.

3. En este momento procede recordar que en la sentencia de 20 de octubre de 2020 hemos afirmado, entre otras cosas, (a) que para "practicar la minoración de los rendimientos netos del trabajo prevista en el artículo 20.3 LIRPF, el precepto únicamente exige dos requisitos: (1º) que se trate de una persona con discapacidad y (2º) que los rendimientos del trabajo se obtengan como "trabajador activo"; (b) que "es el artículo 12 RIRPF el que define el concepto de "trabajador activo" como aquel que (1º) percibe rendimientos del trabajo, que (2º) -naturalmente- lo hace como consecuencia de la "prestación efectiva" de sus servicios retribuidos, y (3º) que trabaja por cuenta ajena, es decir, dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica"; y (c) que "el artículo 20.3 LIRPF se aplica a personas con discapacidad que han trabajado por cuenta ajena un solo día del año, percibiendo por ello rendimientos del trabajo", debiéndose también "reconocer el derecho a reducción a las personas discapacitadas que trabajen en un empleo temporal o en jornada/as a tiempo parcial o de solo unas horas, siempre que lo permita la legislación laboral".

4. Pues bien, no existe ningún óbice en las anteriores afirmaciones que nos impida reconocer el derecho a la reducción del artículo 20.3 LIRPF a las personas que se encuentran en situación de incapacidad laboral transitoria.

5. La norma establece como requisito la obtención de rendimientos del trabajo, y las prestaciones por incapacidad pueden definirse como tales, según se desprende del artículo 17 LIRPF, que dispone:

"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.

[...]

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

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".

6. Por otro lado, el artículo 45 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, cuyo título reza "Causas y efectos de la suspensión", establece:

"1. El contrato de trabajo podrá suspenderse por las siguientes causas:

[...]

c) Incapacidad temporal de los trabajadores.

[...]

2. La suspensión exonera de las obligaciones recíprocas de trabajar y remunerar el trabajo".

La normativa laboral, pues, dispone que en los casos de incapacidad temporal de los trabajadores el contrato de trabajo no se extingue, sino que se suspende (al igual que sucede con la relación estatutaria), lo que permite afirmar que un trabajador cuya relación laboral se encuentra temporalmente suspendida es un trabajador en activo, en expectativa de reincorporación a las tareas propias de un contrato en vigor.

Como decimos, la incapacidad laboral supone, simplemente, una suspensión de la relación laboral que se mantiene, sin embargo, con plenos efectos en otros ámbitos (antigüedad, derecho a prestaciones por desempleo, vacaciones, etc.).



Lo cierto es, además, de un lado, que el empleador continúa cotizando por el trabajador en situación de incapacidad laboral transitoria, y sigue teniendo el deber de pagarle la nómina (al menos como pago delegado); y, de otro lado, dicho empleado tiene la obligación de presentar los partes de baja y confirmación, y lo que percibe tiene, como hemos dicho, la naturaleza de rendimientos del trabajo. De este modo, negar a quien está de baja por incapacidad laboral transitoria la equiparación con el trabajador activo a que se refiere el artículo 20.3 LIRPF, supone no solo hacer una interpretación restrictiva del mencionado precepto, sino también difícilmente conciliable con la normativa laboral.

7. Como subrayamos para reforzar nuestro criterio en la sentencia de 20 de octubre de 2020, así lo ha entendido la propia Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0273-13, de 30 de enero, al pronunciarse en estos términos:

"Debe señalarse en este sentido que la situación antes referida de trabajador que se encuentra en baja temporal, esto es, trabajador impedido temporalmente para trabajar debido a enfermedad común o profesional y accidente, sea o no de trabajo, no conlleva a considerar que se pierda la condición de "trabajador en activo" en dicho periodo de baja".

Es cierto que la Dirección General de Tributos ha modificado su criterio en la consulta vinculante V1346-14, de 20 de mayo, pero la misma es posterior a la autoliquidación tributaria objeto de controversia en este proceso.

8. Como dijimos en la sentencia de 20 de octubre de/ 2020, podemos aceptar que el artículo 20.3 LIRPF responde con carácter general a una finalidad compensatoria -incardinable en un Estado social- de las dificultades de todo tipo que normalmente padecen las personas discapacitadas para desarrollar una actividad laboral, en particular, para el desplazamiento a su centro de trabajo, así como para el desempeño de sus concretas funciones en el mismo. Lo anterior, sin embargo, no impide admitir que dichas dificultades pueden mantenerse durante el período de baja, sea cual sea su duración, por razones derivadas de la conservación o mejora de la aptitud laboral del discapacitado (desplazamientos para visitas médicas, rehabilitación, etc.), con evidente conexión con la relación laboral temporalmente suspendida.

9. En fin, en la línea, nuevamente, de nuestra sentencia de 20 de octubre de 2020, debemos poner de relieve que, aunque el criterio de la Dirección General de Tributos no constituye argumento de autoridad, hay que significar (i) que el periodo impositivo concernido en este proceso es 2012; (ii) que, como se recuerda en el auto de admisión, a partir del 1 de enero de 2015 se modificó el artículo 20 LIRPF, suprimiéndose la reducción adicional prevista para los trabajadores activos con discapacidad [aunque se previó la posibilidad de deducir cantidades superiores a las fijadas con carácter general a las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos y a quienes, reuniendo estas condiciones, acreditaran necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65% (artículo 19 LIRPF, actualmente en vigor)]; (iii) que la consulta a la que hemos aludido coincide en el tiempo con el ejercicio en que el recurrente tenía que presentar la declaración del IRPF objeto de discusión; y, en fin, (iv) que el artículo 89.1, párrafo 3º, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "[l]os 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".

TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 20.3 LIRPF , en conexión con el artículo 12 RIRPF .

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

Reformulando la cuestión que tiene interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en este proceso, debe establecerse como criterio que el artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, así como con las normas que regulan las relaciones laborales, permite equiparar a las personas que perciben una prestación por incapacidad laboral transitoria con los trabajadores activos, a los efectos de la reducción que dicha norma legal prevé.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede desestimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de la Administración General del Estado, pues, la sentencia recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico, en consonancia con el criterio que hemos sentado en el fundamento jurídico anterior.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.
- 2.- Desestimar el recurso de casación núm. **976/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia nº 1233/2018, dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 794/2015.
- 3.- Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.