

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06302/2015 de 08/06/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reducción por irregularidad. Renta percibida por pacto de no competencia durante 3 años al cesar en la condición de socio. Regla de imputación temporal.

Se discute la procedencia de la reducción por irregularidad aplicada sobre una renta obtenida con motivo de un pacto de no concurrencia y por el hecho de cesar en la condición de socio. El Tribunal considera que tal retribución no viene a compensar unos servicios previos o esfuerzo prolongado en el tiempo de más de dos años, sino que se obtiene para compensar los daños y perjuicios que la pérdida de la condición de socio le pueda generar, y por tanto carecería de un periodo de generación superior a dos años. Por la parte correspondiente al pacto de no concurrencia tampoco puede hablarse de un esfuerzo prolongado en el tiempo, dado que la obligación que se impone en estos pactos es la de no hacer. Por tanto en ambos casos no sería de aplicación la reducción por irregularidad.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La discutida reducción del 40% encuentra su regulación en el artículo, 32.1 de la Ley 35/2016, del IRPF, que tiene por objeto las '*Reducciones*' sobre los rendimientos de la actividad económica, según el cual:

"Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

...

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

Tal precepto debe complementarse con lo dispuesto por el artículo 25.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, donde, bajo el epígrafe '*Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada*', se dispone que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

- a. Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.*
- b. Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.*
- c. Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.*
- d. Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida".*

Así pues, dos son las circunstancias previstas por la normativa tributaria, que, de concurrir, supondrán la reducción de los correspondientes 'rendimientos netos' de la actividad económica en un 40 %; a saber, ya sea la existencia de un *"período de generación superior a dos años"*, ya sea que la propia norma reglamentaria califique aquellos como *"obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo"*.

En lo que hace a la consideración de las rentas en cuestión como *"obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo"*, el análisis se circunscribe a verificar si el caso analizado se corresponde con alguna de las distintas situaciones de hecho enumeradas con carácter limitativo por la norma, pues ésta prevé que se consideraran como tales, *"exclusivamente"*, las allí recogidas.

Mayores dificultades ofrece el análisis de la concurrencia o existencia de *"un período de generación superior a dos años"*, siendo ésta la primera, y principal, cuestión de fondo sobre la que debe pronunciarse este Tribunal.

(...)

SEXTO: Abordando en primer lugar la eventual concurrencia de un *'período de generación superior a dos años'*, debemos remitirnos a lo recogido en la citada resolución de este Tribunal de 8 de mayo de 2017 (RG.4919/2013, donde se citan otras previas), en la que se recuerda que la norma no contiene una definición explícita del término *'período de generación'*, debiendo partirse de la *"finalidad"* de dicha reducción (artículos 3.1 del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que consiste en un ajuste de técnica fiscal, que responde a la necesidad de paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas que, no obstante haberse generado en periodos de tiempo extensos (más de dos años, señala la ley), procede su imputación fiscal en un único ejercicio a tenor de las reglas de imputación que resultan del artículo 14 de la Ley 35/2006, del IRPF; así, una renta *'generada'* a lo largo de varios ejercicios, e imputada fiscalmente a uno sólo, se vería perjudicada en su tributación por mor de la aplicación de aquella escala progresiva del IRPF.

A aquel término se ha referido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, pudiéndonos referirnos a las sentencias de 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1364/1999), 1 de febrero de 2008 (recurso de casación núm. 183/2003) y 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 280/2008), en las que, haciéndose eco en la primera de las citadas al pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de mayo de 1995 (recurso núm. 1467/1992), invocada en aquel recurso de unificación de doctrina, se señala que:

"Si el esfuerzo para generar la renta, se prolonga durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta, se ingresa en un solo ejercicio, lógico es, que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Es por ello que la aplicación de aquella reducción cabe, o resulta procedente, cuando la renta se ha *'generado'* en un periodo *'superior a dos años'*, debiendo existir por tanto una clara correlación o relación unívoca entre ese *'esfuerzo prolongado de más de dos años'* y la obtención de la correspondiente renta. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de noviembre de 2010 (recurso casación en Unificación de Doctrina núm. 114/2006):

"... aunque existe vinculación con un período de trabajo anterior, y es por ello que se consideran como rentas de trabajo y se gravan como tales, no cabe hablar propiamente de un «ciclo de producción», ..."

Para que hubiera propiamente un ciclo productivo tendría que tratarse de un rendimiento que participara de la naturaleza de una contraprestación por unos servicios, prestados a cambio del abono de esas rentas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Nos ilustra el Alto Tribunal acerca de que no toda retribución enmarcada en el seno de una relación económica prolongada en el tiempo gozará de aquella reducción del 40 %, sino que únicamente debe aplicarse aquella reducción –con la finalidad de evitar un exceso de progresividad–, cuando la renta responde o participa de la naturaleza de una contraprestación por un esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años. (...)

SEPTIMO: (...) aún admitiéndose que parte de la retribución percibida lo fuera en concepto de *‘Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada’*, tal cantidad retribuiría un único hecho, instantáneo, cual es su cese, y no un previo *‘esfuerzo’* o actividad prolongado en el tiempo, y, además, la cuantificación de aquella retribución prevista por los Estatutos evidencia, a mayor abundamiento, que tal retribución no respondería a tarea o esfuerzo previo, sino que atiende a dos únicos elementos o parámetros: las retribuciones medias más altas de tres de los seis últimos ejercicios y la edad del socio en el momento del cese.

Esto es, dicha renta o *‘compensación’* no respondería a un *“esfuerzo”* que *“se prolonga durante un periodo superior a dos años”* que deba retribuir la mercantil, como observa necesario la jurisprudencia citada para resultar aplicable aquella reducción. En el caso aquí analizado no existiría la necesaria e imprescindible correlación entre un *‘esfuerzo’* del contribuyente -prolongado en el tiempo- en el ejercicio de su actividad como socio de la firma X y aquella *‘Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada’*, que habría satisfecho la mercantil X al sujeto pasivo, para resarcir los daños y perjuicios causados por la extinción del contrato de prestación de servicios.

Tal retribución, de existir, únicamente traería causa del cese del socio, no de un previo servicio o *‘esfuerzo prolongado en el tiempo’* que hubiera de retribuirse.

(...)

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa, de entenderse que parte de la renta percibida lo fue en compensación por la extinción del contrato profesional, la renta que pudiera satisfacerse con ocasión de aquella extinción, en atención a la previsión de los Estatutos de la firma, carecería de periodo de generación superior a dos años. (...)

UNDECIMO: (...) con relación al ingreso derivado de la asunción por el sujeto pasivo de aquel *‘pacto de no competencia’*, siempre se ha hecho referencia al doble escenario con relación a la eventual existencia de un *‘periodo de generación’* asociado a aquel ingreso, aceptando, por tanto, a efectos dialécticos, que podríamos estar ante rentas con periodo de generación plurianual.

Valga recordar que en ninguno de aquellos dos escenarios analizados cabía la aplicación de la discutida reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, de ahí que el presente Fundamento tiene una clara vocación de argumentación *‘a mayor abundamiento’*, sí pudiendo anticiparse, como se verá, que este Tribunal aprecia en este concreto que no se dan las condiciones para considerar que la renta cuya tributación se analiza tenga *‘periodo de generación’* alguno.

Anticipadas las conclusiones del presente Fundamento, el debate debiera partir de la delimitación del concepto *‘periodo de generación superior a dos años’* recogida por los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ya referidos en esta resolución. Así, ya indicábamos que aquella reducción del 40 % contemplada por la norma responde a un ajuste de técnica fiscal, que pretende paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas generadas en *‘periodos superiores a dos años’*, pero imputadas fiscalmente a un solo ejercicio. (...)

Así, en el supuesto de ‘pactos de no competencia’ no puede hablarse de un ‘esfuerzo prolongado en el tiempo’, por cuanto que la obligación que se impone en estos pactos es precisamente de no hacer, de inacción, de inactividad. (...)

DECIMOSEGUNDO: (...) dos son las circunstancias previstas por la normativa tributaria, que, de concurrir, supondrán la reducción de los correspondientes ‘rendimientos netos’ de la actividad económica en un 40 %: la existencia de un “período de generación superior a dos años”, o bien que la propia norma reglamentaria califique tales rentas como “obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

Descartada la aplicación al caso de aquella reducción atendiendo al supuesto de concurrencia de un “período de generación superior a dos años”, resta por analizar si cabe en el presente caso aquella reducción por estar ante un ‘rendimiento de la actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo’.

En este sentido, recordemos que el Reglamento del IRPF –al que se remite expresamente el artículo 32.1 de la Ley–, dispone en su artículo 25.1, bajo el epígrafe ‘Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada’, que:

“A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida”.

(...) ni en el caso de retribuciones por la asunción del ‘pacto de no competencia’, estamos ante una “Indemnizaciones ... por cese de actividades económicas”, sino ante remuneraciones que compensan o retribuyen y la asunción de determinadas obligaciones de no hacer, y, en su caso, la salida del socio de la sociedad X.

Nada impide que el sujeto pasivo siga ejerciendo su actividad profesional el día siguiente del cese (excepción hecha de las limitaciones contenidas en aquel acuerdo), por lo que en ningún caso se está retribuyendo al sujeto pasivo por ‘cesar en su actividad económica’, sino por rescindir su relación como socio profesional con la sociedad y asumir aquellas obligaciones de no hacer.

Tampoco cabe sostener la concurrencia de la causa tasada recogida en el apartado d) de aquel artículo 25 del Reglamento, que se refiere a “indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida”, toda vez que en ningún caso pueden identificarse las retribuciones que percibiría el socio hasta su jubilación en la firma X, por los servicios profesionales que éste prestaría a la sociedad de continuar vinculado a ella, como “derechos económicos de duración indefinida”.(...)

