

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057959

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 1473/2014

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Opciones de compra sobre acciones. De conformidad con lo establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), para la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el art. 18.2 de esa Ley a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores y que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, resulta necesario o no que las correspondientes opciones de compra no se hayan concedido anualmente. **(Criterio 1 de 2)**

Reclamaciones económico-administrativas. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes: que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones; que no se adecuen a la doctrina del TEAC; que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales. En el presente caso, el motivo invocado para la interposición del recurso es que el TEAR no ha aplicado una norma con rango de Ley que sí era directamente aplicable al caso, pero no por discrepar con ella, o por interpretarla de forma diferente a como propone el Director recurrente, sino porque por error el TEAR no advirtió la existencia de la misma. Esto es, la conclusión alcanzada por el TEAR en su resolución no se realiza sobre la base de poner en entredicho el régimen jurídico para la aplicación de la reducción en el caso de opciones sobre acciones establecido por una Ley, sino que, de forma errónea, no se ha aplicado la norma, recién modificada, que se debiera. Los Tribunales Económico-Administrativos, en el ejercicio de sus competencias revisoras, en ningún momento pueden pretender ignorar la existencia y entrada en vigor de las normas. Por todo ello, y a pesar de reconocer errónea la resolución recurrida, considerando que lo solicitado en el presente recurso implicaría unificar criterio respecto al mandato constitucional que obliga al cumplimiento de las leyes en vigor, procede declarar su inadmisión. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18 y disp. adic. trigésimo primera.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de enero de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 28/1343/2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. En período reglamentario determinado contribuyente presentó autoliquidación por el IRPF ejercicio 2007. Posteriormente, con fecha 8 de julio de 2010, presenta escrito por el que solicitaba la rectificación de la autoliquidación presentada, por entender que perjudicaba sus intereses legítimos. En concreto, alegaba que omitió la reducción del 40% de los rendimientos obtenidos como consecuencia del ejercicio de las opciones sobre acciones de determinada entidad, empresa matriz en USA de su empresa pagadora en la que había sido trabajador.

2. La citada solicitud fue desestimada mediante resolución de fecha 2 de diciembre de 2010. El órgano de gestión fundamenta su decisión en que, de acuerdo con la normativa vigente (artículo 18 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y artículo 11.3 del Reglamento del impuesto, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo), no se cumplía el segundo de los requisitos recogidos en el artículo 11.3 del Reglamento ya que se había producido una concesión anual de las opciones, habiendo recibido opciones sobre acciones en los años 2001, 2002, 2003, 2004 Y 2005. Es decir, es política retributiva de la empresa el pago de cierta parte de las retribuciones mediante opciones sobre acciones, no cumpliendo así el requisito previsto en la normativa en vigor.

Por otra parte, señala el órgano de gestión que no desconoce el pronunciamiento del Tribunal Supremo, recaído sentencia de fecha 30 de abril de 2009 en la cuestión de ilegalidad núm. 8/2008 promovida por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que ha venido a declarar nulo de pleno derecho el inciso del artículo 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado mediante Real Decreto 214/1999. No obstante, se concluye que la normativa reglamentaria de aplicación al presente caso no es el Real Decreto 214/1999 (derogado por el posterior Real Decreto 1775/2004, de 30 de junio), sino el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y que al órgano de gestión le está vedado cuestionar la posible ilegalidad de normas reglamentarias que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales.

3. Contra la citada resolución se interpuso reclamación económico-administrativa alegando, en síntesis, que el inciso final "si, además, no se conceden anualmente" es una extralimitación del Reglamento.

4. El 25 de enero de 2013 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR) dictó resolución estimatoria, en los siguientes términos:

"SEGUNDO: La única cuestión sometida a debate es si resulta de aplicación el inciso final del artículo 11.3 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo: (..) , toda vez que el interesado ha alegado que dicho inciso supone una extralimitación reglamentaria del marco establecido por la Ley. A estos efectos es procedente señalar que, mediante Sentencia de fecha 16/11/2011, el Tribunal Supremo ha anulado la norma impugnada por el reclamante, (...). Y habida cuenta de que el único fundamento de Derecho de la regularización practicada por la Oficina Gestora estaba constituido por esta norma cuyo inciso final ha sido declarado nulo de pleno derecho por el Tribunal Supremo, deben estimarse las alegaciones actoras.."

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, formulando en síntesis las alegaciones que a continuación se exponen:

A) Se discute si resulta de aplicación la reducción del 40% de los rendimientos del trabajo prevista en el segundo apartado del artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) referida a los rendimientos derivados de la concesión a los trabajadores de derechos de opción de compra sobre acciones o participaciones, desarrollado en el apartado tercero del artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

La resolución desestimatoria dictada por el órgano de gestión se basa en que al interesado se le habían concedido anualmente opciones de compra sobre acciones, por lo que no cumplía el requisito exigido por el último inciso del artículo 11.3 del RIRPF. A favor de su pretensión el interesado alegaba que idéntico inciso contenía el artículo 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado mediante Real Decreto 214/1999, el cual había sido declarado nulo por el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 30 de abril de 2009. A esta argumentación contestó la oficina gestora que, al tratarse de normas distintas, la sentencia de 30 de abril de 2009 no produce efectos en el artículo 11.3 del Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007.

La resolución estimatoria del TEAR encuentra fundamento no en el argumento ofrecido por el reclamante, sino en un hecho nuevo que ocurre con posterioridad a la terminación de las actuaciones que dieron lugar al acto impugnado. En efecto, como pone de manifiesto el TEAR, el 16 de noviembre de 2011 el Tribunal Supremo dicta sentencia declarando nulo el último inciso del artículo 11.3 del RIRPF aprobado por el RD 439/2007, por considerar que se había vulnerado el principio de reserva de ley. Esta sentencia fue publicada en el BOE de 20 de diciembre de 2011 y la resolución del TEAR se dicta con posterioridad a este hecho, por lo que entiende que debe ser tenida en cuenta en el procedimiento de revisión del acto impugnado. En este punto el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, está conforme con la opinión del TEAR.

B) La disconformidad con la resolución del TEAR se centra en los argumentos no considerados por el Tribunal, pues se omite toda referencia a otro hecho ocurrido también en el año 2011, cual es la aprobación y entrada en vigor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

Resulta trascendental tener en cuenta que la Ley 2/2011, añade una nueva disposición adicional trigésima primera en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que eleva a rango legal el inciso " ... si, además, no se conceden anualmente", declarando expresamente que tal modificación tendrá efectos en aquellos rendimientos del trabajo que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004; es decir en períodos de IRPF desde el 2004 (incluido) en adelante.

Por consiguiente, si bien no cabe criticar que el TEAR haya tenido en cuenta en sus argumentos la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 16 de noviembre de 2011, entendemos que dichos argumentos debieron de ser completados con la modificación operada en la Ley 35/2006 por la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, cuya entrada en vigor fue anterior a la sentencia citada.

Por lo expuesto, la resolución del TEAR recurrida se considera errónea, a la vez que gravemente dañosa para el interés general, pues resuelve la cuestión planteada sin atender a lo dispuesto por una norma con rango legal directamente aplicable al caso, cuando la aplicación de la misma habría sido determinante de una resolución radicalmente opuesta a la dictada por el tribunal económico-administrativo. Interesa destacar que la resolución recurrida reitera el criterio seguido por el TEAR en otras resoluciones, como es la relativa a la reclamación número 28-01331-2011, de 25 de enero de 2013.

En consecuencia, se solicita de este Tribunal Económico-Administrativo Central la unificación de criterio a fin de declarar que, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esa Ley a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores y que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, resulta necesario que las correspondientes opciones de compra no se hayan concedido anualmente.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no presentó alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión que se plantea consiste en determinar si, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esa Ley a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores y que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, resulta necesario o no que las correspondientes opciones de compra no se hayan concedido anualmente.

Tercero:

El artículo 11.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF) aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establecía: *"3. A efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente."*

El inciso *"... si, además, no se conceden anualmente"* del número 3 del artículo 11, fue declarado nulo de pleno derecho por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de noviembre de 2011 (Rec. nº 2/2011) por ilegalidad del artículo 11. 3 del Reglamento, ya que el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto no ofrecía cobertura suficiente.

No obstante, el número uno de la disposición final cuadragésima novena de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, introdujo en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Disposición adicional trigésima primera que establece:

“Disposición adicional trigésima primera Rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones. *En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley, sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, **si, además, no se conceden anualmente.**”*

En virtud de lo expuesto, y como alega el Director recurrente, la resolución recurrida se considera errónea, pues resuelve la cuestión planteada sin atender a lo dispuesto por una norma con rango legal directamente aplicable al caso, pues de conformidad con lo establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la aplicación de la reducción entonces vigente del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esa Ley a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, resulta necesario que las correspondientes opciones de compra no se hayan concedido anualmente.

Cuarto:

No obstante las consideraciones anteriores, este Tribunal Central debe reseñar que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se encuentra regulado en el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de acuerdo con el cual:

“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(...)

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

Así pues, este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones
- que no se adecuen a la doctrina del TEAC
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal Central, entre otras, en sus resoluciones de 5 de junio de 2003 (RG 6694/2001) y 28 de julio de 2004 (RG 345/2002) que *“este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. **Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley[1], (...).**”*

Asimismo, este Tribunal en resolución de 24 de septiembre de 2008 (RG 6131/2008), abunda en este criterio, manifestando:

“De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS”.

En el presente caso, el motivo invocado para la interposición del recurso es que el TEAR no ha aplicado una norma con rango de ley que sí era directamente aplicable al caso, pero no por discrepar con ella, o por interpretarla de forma diferente a como propone el Director recurrente, sino porque por error el TEAR no advirtió la existencia de la misma. Esto es, la conclusión alcanzada por el TEAR en su resolución no se realiza sobre la base de poner en entredicho el régimen jurídico para la aplicación de la reducción en el caso de opciones sobre acciones establecido por una Ley, sino que, de forma errónea, no se ha aplicado la norma, recién modificada, que se debiera. Los Tribunales Económico-Administrativos, en el ejercicio de sus competencias revisoras, en ningún momento pueden pretender ignorar la existencia y entrada en vigor de las normas.

De acuerdo con el Texto Constitucional, los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. Por su parte, la Ley 30/1992, de 16 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, declara expresamente el sometimiento de las Administraciones Públicas a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

La Administración Pública, en su conjunto y estos Tribunales en igual medida como parte integrante de la misma, están obligados no sólo a cumplir la Ley, sino que precisamente sus competencias revisoras lo son en cuanto a determinar la conformidad o no a Derecho de la actuación administrativa.

Por todo lo expuesto, y a pesar de reconocer errónea la resolución recurrida, considerando que lo solicitado en el presente recurso implicaría unificar criterio respecto al mandato constitucional que obliga al cumplimiento de las leyes en vigor, procede declarar su inadmisión.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DECLARARLO INADMISIBLE.

[1] La negrita es nuestra.