

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067016

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de junio de 2017

Vocalía 6.^a

R.G. 6302/2015

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años. *Renta percibida por el pacto de no competencia, durante 3 años, que se asume al cesar en la condición de socio de una gran consultora para la que se prestaban servicios profesionales.* No puede negarse, *ab initio* y de modo general, la irregularidad, ya que también una obligación pasiva, de no hacer, puede suponer un esfuerzo prolongado por más de dos años cuya remuneración se concentra en uno. La existencia del «esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años», necesario para que haya periodo de generación, es mucho más visible y evidente cuando deriva de una tarea o un servicio activo, mientras que lo es mucho menos si deriva de una mera abstención o un no hacer, lo que hace especialmente necesaria y relevante en este segundo caso la prueba de su concurrencia efectiva. En cualquier caso, tanto si se retribuye una acción o una omisión, el derecho a aplicar aquella reducción conlleva la necesaria acreditación o justificación por el sujeto pasivo, ya sea del «esfuerzo prolongado» o del «coste de oportunidad prolongado», por periodo superior a dos años. Por otro lado, si las rentas son por no ejercer una actividad económica, las reglas de imputación temporal impiden la reducción. La regla de devengo obliga a repartir la imputación temporal de los ingresos en los ejercicios en los que se reparte el esfuerzo que se remunera, por lo que no se produce el impacto en la progresividad que justifica la reducción. En todo caso, deberá estar probado el nexo causal entre la renta que se paga y la abstención de ejercer actividad: que la ausencia de actividad no obedezca a otras causas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 17, 27, 32 y 37.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 7 y 25.

Código Civil, arts. 3 y 1214.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 105.

Ley 74/1980 (PGE para 1981), art. 10.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10 y 19.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D^a Cx**, en calidad de heredera universal de **D Jx...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la resolución de 27 de abril de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº 28/18395/2013, interpuesta por el contribuyente frente al acuerdo de 22 de julio de 2013 del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación Especial de Madrid, por el que se practica liquidación definitiva por el IRPF del ejercicio 2009.

Cuantía: 305.060,13 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el concepto del IRPF del ejercicio 2009, de la que resultaba una cuota diferencial positiva, a ingresar, de 222.264,28 €.

Entre otras magnitudes, dentro del concepto de *'Rendimientos de actividades económicas en estimación directa simplificada'*, se hizo constar unos *"ingresos de explotación"* de 2.447.098,72 € y unas *"reducciones de rendimientos generados en más de dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (art. 32.1 de la Ley del Impuesto)"* de 899.528,30 €.

Segundo.

En fecha 12 de enero de 2012 por la Administradora de la AEAT – Administración de Guzmán el Bueno, se practicó liquidación provisional por el IRPF de 2009, por la que se excluía al contribuyente del método de estimación directa simplificada para la determinación del rendimiento de su actividad económica, al haber excedido de 600.000 € el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2007. De acuerdo con ello, resultaba improcedente la consideración del porcentaje del 5% del rendimiento neto como gastos de difícil justificación, de lo que resultó una deuda tributaria de 56.028,75 €, de los que 52.030,47 € se corresponden con la cuota y 3.998,28 € con los intereses de demora.

Tercero.

Por lo que ahora nos ocupa específicamente, y, previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 5 de marzo de 2013 por la Inspección se formalizaron con relación al referido obligado tributario, por el IRPF del ejercicio 2009, las siguientes dos Actas:

Acta de Conformidad A01 nº ... :

Dos son los conceptos regularizados en aquella Acta a la que el sujeto pasivo prestó su conformidad:

1) De los 21.435,89 € consignados por el sujeto pasivo como gastos deducibles de su actividad económica, considera el actuario que únicamente merecen el carácter de deducibles de acuerdo con la normativa del impuesto, 14.113,72 €, por los motivos allí explicitados.

2) El importe de 899.528,30 € consignado por el contribuyente como *"reducciones de rendimientos generados en más de dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (art. 32.1 de la Ley del Impuesto)"*, tiene un doble origen

Por un lado 616.728,00 € supone la reducción del 40% sobre la renta de importe 1.541.820,00 € percibida por el sujeto pasivo por el cese de su condición de socio de la mercantil X, asumiendo el pacto de no concurrencia, y

Por otro, la cantidad restante de 282.800,00 € tiene su origen en la percepción en 2009 de una gratificación extraordinaria de 707.000,00 € por permanencia como socio en la mercantil X, durante el proceso de reestructuración societaria desarrollado entre 2006 y 2008.

En la referida Acta de Conformidad se regulariza aquella reducción del 40 % por lo que hace a este segundo concepto (282.800,00 €), al considerar el actuario que aquel premio de permanencia de 707.000,00 € percibido de la mercantil X no puede acogerse a la reducción del 40% prevista por el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, por los motivos allí desarrollados.

De la referida Acta de Conformidad resulta una deuda tributaria de 141.682,69 €, de los que 124.462,53 € se corresponden con la cuota y 17.220,16 € con los intereses de demora.

No consta que por el Inspector Jefe se hubiera dictado acuerdo alguno con relación a la propuesta recogida en aquella Acta, ni que por el contribuyente se interpusiera recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada de la misma.

Acta de Disconformidad A02 nº ... :

En la referida Acta de disconformidad el actuario recoge la regularización de aquella parte de la reducción del 40% que se corresponde con la percepción de una renta de 1.541.820,00 € con motivo del pacto de no concurrencia firmado con la mercantil **X**, con ocasión del cese del contribuyente como socio de dicha firma.

Se dice que, pese a la existencia de dos contratos suscritos en la misma fecha del 13 de julio de 2009, uno de cese y otro de pacto de no competencia, sólo el segundo prevé el abono de una indemnización, por lo que debe entenderse que la renta de 1.541.820 € retribuye únicamente el pacto de no competencia, no el cese como socio de la firma.

Precisado lo anterior, argumenta el actuario que no estamos en ninguno de los supuestos contemplados por el artículo 25.1 del Reglamento del impuesto para calificar aquella renta como irregular (no se trata de una indemnización o ayuda por el cese de actividades económicas, ni sustituye ningún derecho económico de duración indefinida). Tampoco cabe entender que aquella renta sea generada en un periodo superior a dos años, en tanto que nace al tiempo de suscribirse aquel contrato el 13 de julio de 2009. Tampoco puede entenderse que la renta tenga un periodo de generación posterior a aquella fecha, ya que la renta se genera de una sola vez al tiempo de suscribir tal contrato; si el contrato se devenga en un acto único, la contraprestación pactada también tiene el mismo periodo de generación, de ahí que carezca de periodo de generación.

De acuerdo con la anterior, la propuesta de liquidación recogida en la citada Acta de Disconformidad cuantifica la deuda tributaria a liquidar en 300.638,44 €, de los que 264.576,32 € se corresponden con la cuota y 36.062,12 € con los intereses de demora.

Cuarto.

Frente aquella propuesta el contribuyente presentó alegaciones, sosteniendo que la indemnización recibida también lo es por el cese de su condición de socio de la firma (los pactos estatutarios de **X** así lo prevén). Aún en las tesis del actuario de que aquella indemnización sólo responda al pacto de no competencia, también resulta merecedora de la reducción del 40 % por concurrir periodo de generación (que identifica con el periodo de cuatro años durante el cual el sujeto pasivo debe abstenerse de prestar sus servicios en otras firmas del sector). Se dice que la interpretación sistemática de las normas sobre rentas irregulares permiten la reducción declarada. Subsidiariamente debería calificarse como ganancia patrimonial derivada de la enajenación de su participación en la sociedad pagadora.

Vistas las alegaciones del contribuyente, por el Jefe de la Oficina Técnica se dictó acuerdo en fecha 22 de julio de 2013 que venía a confirmar la propuesta del actuario, cuantificándose la deuda tributaria en 305.060,13 €, de los que 264.576,32 € se corresponden con la cuota y 40.483,81 € con los intereses de demora.

En dicho acuerdo se confirma la argumentación del actuario, acerca de la causa del cobro de aquella renta de 1.541.820 €, que lo es en exclusiva el pacto de no competencia asumido por el contribuyente. Se insiste en que no se trata de una indemnización o ayuda por el cese de actividades económicas (la pérdida de la condición de socio no impide que siga prestando esos servicios profesionales), ni sustituye ningún derecho económico de duración indefinida (del que no ha aportado prueba alguna el contribuyente). Se rechaza la existencia de periodo de generación, toda vez que el derecho a percibir aquella renta nace al tiempo de celebrarse el contrato en 2009; como hacía el actuario, se diferencia entre devengo del contrato y devengo tributario, advirtiendo que estamos ante un contrato de devengo único, no progresivo.

Quinto.

Frente a dicho acuerdo el contribuyente formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (número de expediente **28/18395/2013**), insistiendo en las argumentaciones ya vertidas en el trámite de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta.

En fecha 27 de abril de 2015 por el referido Tribunal se dictó resolución que desestimaba la reclamación interpuesta, confirmando la liquidación impugnada.

Se dice en aquella resolución que el acuerdo de 13 de julio de 2009 reconoce una obligación de pago, que no existía con anterioridad, surgiendo así una contraprestación de un nuevo deber impuesto al reclamante, el de no hacer competencia, cuyos efectos comienzan a partir de dicha fecha. De ahí que la contraprestación que percibe el reclamante tiene su origen en el pacto de no competencia suscrito ese 13 de julio de 2009, surge 'ex novo' al suscribirse el mismo. El acuerdo firmado entre el reclamante y X reconoce el derecho de aquél al cobro de una indemnización como consecuencia del cumplimiento de un pacto de no competencia, mientras que, de manera simultánea, a la entidad se le reconoce la correlativa obligación de abonar una determinada cantidad; por ello, puede afirmarse que la eficacia o validez del contrato celebrado depende del cumplimiento de compromisos recíprocos de tal forma que el acuerdo sólo es plenamente efectivo si las dos partes cumplen sus obligaciones, esto es, cuando la entidad satisface la cantidad a la que se ha comprometido a condición de que el reclamante se sujete al cumplimiento de las condiciones de no competencia en los términos pactados, de ahí que no concurra periodo de generación alguno, por cuanto el derecho a su obtención surge del propio acuerdo, el cual, en una fecha concreta y determinada, reconoce recíprocamente para ambas partes derechos y obligaciones. Se citan las resoluciones de la Dirección General de Tributos V3141-14 y V0792-07.

Según se dice en aquella resolución, tampoco concurren los supuestos del artículo 25.1 del Reglamento, en tanto que la prohibición de competencia no se configura como una interdicción del ejercicio de la profesión de auditor con carácter general sino que viene referida exclusivamente a prohibir el desempeño de labores de auditoría respecto de las 'principales firmas de auditoría'. Por otro lado, las cantidades percibidas por el reclamante no son consecuencia del cese de actividad, sino que vienen motivadas por la resolución de un contrato, por lo que tampoco son sustitutorias de unos derechos económicos de duración indefinida.

Dicha resolución consta notificada en fecha 26 de mayo de 2015.

Sexto.-

Frente a aquella resolución presentó D^a **Cx**, en calidad de heredera universal de D **Jx...**, escrito en fecha 17 de junio de 2015, solicitando se tuviera por interpuesto recurso de alzada contra la misma, siéndole asignado por este Tribunal el número de expediente **RG.6302/2015**.

En ese mismo escrito se formulan alegaciones que, obvia recoger, por ser copia literal de las ya vertidas ante el Tribunal de instancia (antes ya reproducidas), sin más que suprimir algún que otro párrafo que sí se recogían en aquellas previas alegaciones, y añadir uno único (páginas 6-7 de su escrito), en el que se cuestiona el argumento del Tribunal Económico-Administrativo Regional acerca de la improcedencia de la reducción porque la indemnización surge 'ex novo'; se añade que, en las tesis del Tribunal de instancia, el precio que percibe un empresario por la venta de la madera de un bosque tampoco resultaría renta irregular, por cuanto la renta percibida responde al contrato de venta de la madera y no al periodo de crecimiento del tronco del árbol.

Se solicita un pronunciamiento estimatorio que anule aquella liquidación practicada por la Inspección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso de alzada ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante, LGT) y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución de 27 de abril de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº 28/18395/2013, interpuesta por el contribuyente frente al acuerdo de 22 de julio de 2013 del Jefe

de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación Especial de Madrid, por el que se practica liquidación definitiva por el IRPF del ejercicio 2009.

Tercero.-

La discutida reducción del 40 % sobre aquella renta encuentra su regulación en el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, 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.

Cuarto.

Visto lo anterior, la cuestión aquí debatida debe partir de los siguientes hechos acreditados en el expediente administrativo, y que resultan indubitados e incontrovertidos para las partes:

1) En fecha 13 de julio de 2009 el sujeto pasivo firmó con la mercantil X un documento por el que "D. Jx... causará baja en "X A, SL" con fecha de efectos del día 30 de septiembre de 2009, estableciendo

ambas partes mediante el presente documento las condiciones para hacer efectiva dicha baja". En lo que aquí interesa, destacar las siguientes condiciones de aquella baja que allí se acuerdan:

- "D. Jx... causará baja como socio de "X A, SL" con efectos del día 30 de septiembre de 2009 fecha en la que por tanto perderá la condición de socio de dicha entidad".
- "La referida pérdida de la condición de socio de X A, S.L conlleva asimismo de manera insoluble: a) La extinción, con efectos igualmente 30 de septiembre de 2009, del contrato de servicios suscrito entre ambas partes el 1 de octubre de 2008. ...".
- "D. Jx... acepta expresamente la prohibición, durante el periodo de tiempo de tres años, de aceptar puesto de dirección o administración en una compañía respecto de la cual una entidad afiliada a X International sea o haya sido nombrada como su auditora en los tres años anteriores ...",

2) En la misma fecha del 13 de julio de 2009 ambas partes firman un segundo documento en el que exponen que "según acuerdo firmado entre las mismas partes, el Sr Jx... perderá la condición de socio" en la fecha del 30 de septiembre de 2009; igualmente se recoge que desde 1987 el interesado "ha prestado sus servicios profesionales para X A SL como socio de ésta", y desde 1974 para la entidad a la que sucedió X; y, que, "con el fin de evitar que a través de firmas competidoras de X A, S.L. ..., D. Jx... pueda prestar los servicios que ha venido desarrollando para X A, S.L. ..., ambas partes están de acuerdo en suscribir un pacto de no competencia, lo que llevan a efecto en virtud de este documento y con sujeción a las siguientes

ESTIPULACIONES:

Primera: Durante el periodo comprendido entre la fecha de otorgamiento de este acuerdo y el 30 de septiembre de 2013, y con el alcance que luego se dirá, D. Jx...se obliga a no desarrollar actividad profesional alguna que sea total o parcialmente coincidente con la que, según lo señalado en el expositivo segundo anterior, ha venido desarrollando en exclusiva y de forma ininterrumpida desde 1974, ...

Segunda: La obligación de no competencia afectará a la realización de las actividades descritas en la estipulación anterior para cualquiera de las restantes entidades pertenecientes a las denominadas „YY? (ya sea de manera directa o indirecta), ..., así como para entidades auditoras no pertenecientes a dicho grupo pero que ostentan un tamaño grande o mediano, tales como, a título enunciativo, ...

Asimismo, dicha prohibición alcanza a la realización de las actividades concurrentes, ..., con las firmas enumeradas en el párrafo anterior."

Tercera: En contraprestación por la obligación de no concurrencia asumida en virtud de este acuerdo y por todo el periodo que en el mismo se indica, D. Jx... percibirá en una sola vez la cantidad bruta total de ... 1.541.820.- €. Dicho abono se realizará el 1 de octubre de 2009 mediante transferencia bancaria ...

Con independencia del momento en que dicha cantidad se abone, su devengo definitivo y efectivo queda condicionado al íntegro cumplimiento de los términos contenidos en el presente documento ...".

Además de estos hechos incontrovertidos, tampoco plantea dudas o debate alguno, la naturaleza de las rentas percibidas por el sujeto pasivo, que el propio contribuyente calificó como rendimientos de la actividad económica (y que la Inspección ratificó atendida la relación de carácter no laboral que le unía a la mercantil X), así como la imputación temporal de aquella renta al ejercicio 2009, tal como también declaró el propio contribuyente.

Respecto de la existencia del previo contrato que amparara la prestación de servicios profesionales del socio a la firma X, manifestó la representación del sujeto pasivo en la comparecencia documentada en diligencia de constancia de hechos nº 4 de 13/02/2013, que, "no existe contrato específico sino que la relación profesional entre el socio y la Firma viene dada por las cláusulas contenidas en los Estatutos de la entidad que aportó en su momento y, que le exigen una prestación personal profesional exclusiva y le reconoce, entre otros, un derecho a una indemnización por extinción anticipada de la condición de socio".

Quinto.

Ahora bien, el debate requiere un previo análisis, en tanto que sostiene el reclamante (como ya hiciera ante la Inspección y ante el Tribunal de instancia), que aquella cantidad de 1.541.820,00 € retribuye no sólo la

asunción del 'pacto de no competencia', sino que también comprende la indemnización asociada a la pérdida de la condición de socio de la firma **X**.

Inspección y Tribunal de instancia se remiten a los acuerdos firmados por ambas partes aquel 13 de julio de 2009, donde en uno de ellos se pactaba el cese del contribuyente como socio de la firma y, en el otro, se recogía aquel pacto de no competencia, retribuyéndose de manera explícita únicamente la suscripción del referido pacto de no competencia.

Resulta innegable la literalidad de aquellos acuerdos suscritos por las partes en la misma fecha del 13 de julio de 2009, donde no se recoge indemnización alguna por la pérdida de la condición de socio de la firma **X**.

Frente a ello, recordar que según se dice en aquellos acuerdos, el contribuyente *"ha prestado sus servicios profesionales para X, como socio"* desde 1987, y antes, desde 1974, los prestó a su antecesora, la firma **Z... & Co.** Además, el sujeto pasivo manifestó en diligencia que *"no existe contrato específico"* ya que *"la relación profesional entre el socio y la Firma viene dada por las cláusulas contenidas en los Estatutos de la entidad que aportó en su momento y, que ... le reconoce, entre otros, un derecho a una indemnización por extinción anticipada de la condición de socio"*.

Vistos aquellos acuerdos, en los que ambas partes se reconocen plena capacidad para otorgar los mismos, y, salvo mejor prueba, ambos se adoptaron de mutuo acuerdo entre las partes, de su lectura resulta indubitado que sólo en uno de ellos -aquel donde se recoge el pacto de competencia-, se establece la obligación de la firma **X** de abonar una suma de dinero al Sr **Jx...**, la cifra de 1.541.820 €, *"en contraprestación por la obligación de no concurrencia asumida en virtud de este acuerdo y por todo el periodo que en el mismo se indica"*, de ahí que debamos estar a lo recogido en los mismos.

No obstante ello, no elude este Tribunal el debate de fondo planteado por el reclamante (la consabida reducción del 40 %, de responder una parte de aquella suma de 1.541.820 € a la indemnización o compensación por el cese en la condición de socio de la firma **X**), y a ella nos referiremos en los siguientes Fundamentos, cuando, además, sobre idéntica cuestión ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal en reciente resolución de 9 de mayo de 2017 (RG.4419/2013), en la que se analizaba la eventual reducción del 40 % respecto de la 'Compensación económica' derivada de la pérdida de la condición de socio.

Sí debe precisarse o advertirse que, de estar a las tesis del reclamante y entender que una parte de aquella suma de 1.541.820 € responde a la 'Compensación económica' por la pérdida de la condición de Socio prevista en el Texto Refundido de los Pactos de la Firma **X**, ello introduciría un evidente elemento de indeterminación en el debate, en tanto que se impondría cuantificar o escindir qué importe de aquel global de 1.481.820 € retribuye el 'pacto de no competencia' y qué otra parte supone la 'Compensación económica' por la pérdida de la condición de Socio. En esa tesitura, se impondría analizar la procedencia de aquella reducción del 40% prevista por el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, tanto en lo que hace a la renta percibida por el 'pacto de no competencia' suscrito por las partes, como, de considerarse que una parte de aquella renta indemniza la pérdida de la condición de socio, si aquella reducción resulta procedente, en lo que haría a la parte de aquella renta que se considerase que supone la 'Compensación económica' por la pérdida de la condición de Socio.

Sexto.-

Abordando en primer lugar la eventual concurrencia de un 'periodo 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 'periodo 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.

Bien puede traerse al caso, para finalizar el presente Fundamento, el asunto debatido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de julio de 2012 (recurso de casación núm. 2324/2010), en el que se analiza la eventual aplicación de aquella reducción sobre “el exceso de indemnización no acogida a la exención y que proviene de los acuerdos llegados entre el empleador y el empleado en el contrato de trabajo”, análisis éste que se realiza desde la perspectiva del artículo 17 de la Ley, al estar en presencia de rendimientos del trabajo. En ese asunto, al haber abonado la empleadora una indemnización por despido superior a la prevista por el Estatuto de los Trabajadores (al reconocer en el contrato de trabajo la antigüedad en una empresa anterior, que no lo era a efectos de la normativa laboral), señala el alto Tribunal que:

“Este Tribunal Supremo, cuando se ha referido a las notas que definen el carácter irregular de un rendimiento, lo ha hecho señalando que “si el esfuerzo para generar se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad ” ...

En el presente caso, se da la circunstancia de que el exceso de indemnización no sometida a exención no se generó por el servicio prestado al empleador durante el tiempo de vigencia del contrato, sino que deviene estrictamente del reconocimiento de una antigüedad que el empresario asumió en el momento de la firma del contrato de trabajo y que generó un derecho, según el empleador, a favor del empleado en el momento del despido. Por ello no cabe apreciar que “el esfuerzo para generar la renta” se haya prolongado a lo largo de más de dos años como exige el precepto, ... Y eso en la medida en que el derecho al cobro del exceso de indemnización respecto al que correspondería de conformidad con el ET y sus normas de desarrollo, tiene su causa únicamente en el reconocimiento de la antigüedad en el contrato de trabajo y se genera con ocasión del despido del trabajador, según la propia recurrente. No resultaría congruente con la finalidad de la norma centrada en la evitación del exceso de la progresividad del tributo, aplicar a tales rentas una reducción, pues éstas no se generan a lo largo del tiempo.

..., la misma no puede considerarse como renta irregular al no concurrir el requisito de tener un período de generación superior a dos años, ya que tal parte indemnizatoria no guarda relación alguna con el tiempo de servicios que prestó en la empresa, sino con tal puntual reconocimiento que, en el momento del despido generó el

derecho, según la recurrente, a una indemnización superior a la que procedería de la aplicación del ET y de sus normas de desarrollo” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Septimo.-

De considerar que una parte de aquella renta de 1.541.820 € viene a indemnizar al contribuyente por la pérdida de la condición de socio de la firma, y, no explicitándose abono alguno en el acuerdo de cese de 13 de julio de 2009, debemos remitirnos a los Estatutos de la firma (de los que este Tribunal ha tenido cumplido conocimiento en el conocimiento de otras reclamaciones y recursos similares presentados por antiguos socios de la misma firma X, como la citada resolución de 8 de mayo de 2017 o la aprobada en la misma fecha de hoy, con número de expediente RG.6393/2015).

Prevé el artículo 19 de los Estatutos de la firma que *“cualquier socio de la Firma podrá perder su condición de tal en virtud de acuerdo suscrito entre el Socio y la Firma. El acuerdo, incluyendo la compensación económica a la que se refiere el siguiente artículo, deberá ser aprobado por el Comité de Dirección ...”*. En el referido artículo 20 de los mismos Estatutos, bajo el epígrafe *‘Compensación económica asociada a la pérdida pactada de la condición de Socio’*, se establece que, *“En el caso de separación de la firma conforme lo establecido en el artículo anterior, el Presidente de la Firma podrá negociar una compensación para el Socio separado. El importe de dicha compensación será el resultado de aplicar un coeficiente de entre el 0,5 y el 2,5, según se acuerde en cada caso, a la media aritmética de la remuneración anual bruta del Socio”* de tres de los últimos seis años en los que ésta fuese más alta.

Esos mismos Estatutos recogen la separación del Socio de la Firma *“cuando cumpla la edad de 62 años”*, sin compensación alguna. Y la separación de la Firma *“por jubilación anticipada”* desde la edad de 57 años hasta aquella otra de 62; en este caso, disponen los Estatutos en su artículo 24, que, *“la Firma abonará una compensación equivalente a la aplicación de un coeficiente personalizado a la media aritmética de la remuneración anual bruta del Socio”* de tres de los últimos seis años en los que ésta fuese más alta. *“El citado coeficiente se determinará dividiendo entre dos el número de años que resten al Socio para su jubilación ordinaria y computando a este respecto las fracciones de año”*.

Atendida la edad de 59 años del contribuyente en aquel año de 2009, de sostener que una parte de la cantidad recibida supone una ‘compensación económica’ por la separación del Socio de la Firma, y, a la vista que el acuerdo de cese de 13 de julio de 2009 no recoge retribución expresa alguna, ésta únicamente podría fundarse en lo previsto en aquel artículo 24 de los Estatutos de la firma X, donde se prevé la compensación económica por *‘jubilación anticipada’* para socios de edades comprendidas entre los 57 y los 62 años.

Ahora bien, 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.

Ahondando en la naturaleza y causa de las prestaciones que percibe el profesional, véase que las rentas que ha venido percibiendo el contribuyente de la firma X durante su permanencia en la firma como socio, retribuían los servicios prestados por éste a la firma; ahí, sí se aprecia una perfecta correlación entre ese ‘esfuerzo’ y las retribuciones percibidas; y la causa de esas retribuciones hay que buscarla en los servicios profesionales que correlativamente se prestan, de modo que la mercantil abona determinadas retribuciones a cambio de aquellos servicios o ‘esfuerzo’ del profesional.

Por el contrario, la *'Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada'*, para resarcir los daños y perjuicios causados por la extinción del contrato de prestación de servicios, no responde a un *'esfuerzo'* o servicio, sino que trae causa del cese como socio de la firma; cuando la mercantil acuerda con el contribuyente el abono de aquella cantidad en atención a la previsión de los Estatutos, lo hace a cambio del cese del socio, no de un *'esfuerzo'* previo y prolongado en el tiempo que haya de retribuir. Lo que retribuiría **X** al Sr **Jx...** con aquella *'compensación'*, no sería un determinado *'esfuerzo'* o servicios previos y prolongados en el tiempo, sino justamente lo contrario: retribuiría al Sr **Jx...** por cesar en su condición de socio, por los daños y perjuicios que aquella extinción del contrato le pudieran producir. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de julio de 2008 (recurso de casación núm. 425/2004), al analizar la eventual reducción en el IRPF de las rentas percibidas por un empleado con ocasión del cese de la relación laboral (las denominadas prejubilaciones):

"En el caso de autos se trata de un acuerdo consensuado entre ... y el hoy recurrente, en su calidad de trabajador de dicha empresa, del que surgen, por su virtud y en ese preciso momento, obligaciones económicas a cargo de dicha entidad, pero a cambio de la renuncia del trabajador a la relación laboral por medio de la baja voluntaria en la empresa, que es la contraprestación que obtiene la empleadora, a la que interesa tal cesación de la relación laboral para ajustar la plantilla a sus necesidades reales" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No respondiendo aquella *'Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada'*, a un servicio o *'esfuerzo'* previo que se hubieran prolongado en el tiempo durante más de dos años, no existiría progresividad alguna que aquella reducción deba corregir, de ahí que, aún en el caso de que se estimara que parte de la renta satisfecha por la firma al contribuyente indemniza a éste por el cese en su condición de socio, resultaría improcedente reducir aquella renta en un 40 % a los efectos de integrarla en la base imponible del impuesto.

Valga recordar en este punto el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 213/2010), donde se analiza la eventual aplicación de aquella reducción por *'periodo de generación superior a dos años'*, respecto de la indemnización percibida por los Presidentes del Tribunal Constitucional con ocasión de su cese en esa actividad (indemnización establecida por el art. 10.5 de la ley 74/1980, de Presupuestos Generales del Estado para 1981); en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia que allí se enjuiciaba, ya se decía que:

"El derecho a la retribución de esta pensión nace, con el cese en la prestación de servicios de alto cargo del Estado para el que fue designado, y nada tiene que ver con periodos de generación anteriores. Lo que no debe confundirse es periodo de generación del rendimiento, que en el presente supuesto no existe, con el criterio utilizado por la norma para la cuantificación de su importe ...". (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Tal argumentación es ratificada y amplificada por el Alto Tribunal al señalar en la sentencia citada respecto de aquella indemnización, que:

"La causa determinante de ella, por tanto, es el cese, lo cual significa que no responde a remuneración de actividad anterior no satisfecha, pues la indemnización procede, para todas las personas a las que afecta, independientemente del tiempo durante el cual hayan desempeñado el cargo. Este tiempo únicamente se tiene en cuenta al objeto de limitar el plazo de percepción, El nacimiento del derecho es, de esta forma, instantáneo, ajeno a cualquier período de generación.

No se trata, por tanto, de una renta irregular en el sentido que aquí se examina, pues no responde a una contraprestación por servicios prestados con anterioridad, servicios que ya habrán sido satisfechos a modo de complemento regular durante el tiempo de ejercicio, sino de una pensión indemnizatoria ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Destaca el Alto Tribunal en esta sentencia que, el hecho de que el importe de la indemnización no dependa o varíe en atención a los años de servicios previos, evidencia que tal remuneración *"no responde a una idea de contraprestación ... lo que excluye un significado remuneratorio de servicios..."*. Más aún, se destaca a continuación en aquella sentencia que:



“Como muy bien se dice en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos se aceptan en lo sustancial por esta Sala: «Se trata de una cantidad que no tiene en cuenta para su percepción el tiempo en que se prestaron sus servicios. De hecho le correspondería esta indemnización, variando en su cuantificación, a cualquiera de los altos cargos a los que se les hace extensiva la norma, al margen del tiempo por el que hubieran desempeñado su labor ...»” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Tales argumentaciones resultarían plenamente aplicables al caso ahora analizado, lo que ratificaría que no estamos ante una remuneración o retribución que responda a servicios previos prestados en más de dos ejercicios, y cuya imputación temporal en un ejercicio fiscal requiriese corregir el efecto de la escala impositiva progresiva sobre rentas plurianuales.

Es más, si se atiende al modo de cuantificación de aquella ‘*Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*’, se observa que el importe de la compensación, se reduce a medida que aumenta la edad del socio. Así, el importe de tal retribución es el producto de dos factores:

Primer factor: que atiende a las retribuciones más elevadas de tres de los últimos seis años anteriores a la extinción del contrato, y

Segundo factor: un coeficiente que “*se determinará dividiendo entre dos el número de años que resten al Socio para su jubilación ordinaria y computando a este respecto las fracciones de año.*”

Lo anterior evidencia que la tal ‘*compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*’, no atiende, responde, retribuye o tiene por naturaleza o causa compensar unos servicios previos o ‘esfuerzo’ prolongado en el tiempo más de dos años, sino que retribuiría al socio por la terminación del contrato.

Por tomar un par de valores ilustrativos del caso, atendido lo prevenido por aquellos Estatutos, la ‘*compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*’ resultaría el doble si la separación del socio se produce a la edad de 59 años (coeficiente = 1,5), respecto de la que correspondería al mismo socio a la edad de 60 años y seis meses. Si la ‘*compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*’ retribuyese o respondiese a previos servicios prestados por el Sr Jx... a X, ¿cómo explicar que tal compensación se reduzca a la mitad cuando aumentan los años de servicio en la firma?.

Lo visto en los párrafos precedentes ratifican lo ya anticipado, en cuanto que tal ‘*compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*’, no retribuiría, atendería, respondería o tendría por naturaleza compensar unos servicios previos o ‘esfuerzo’ prolongado en el tiempo más de dos años, sino que estaría retribuyendo al socio por dejar de ostentar tal condición, por los daños y perjuicios que pueda generar aquella extinción del contrato. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de mayo de 2006 (recurso de casación en interés de ley núm. 29/2004), al analizar los acuerdos entre empleadora y empleados para rescindir la relación laboral anticipadamente:

“No existe un período de generación, pues el nacimiento del derecho no va unido a la duración de la vida activa del trabajador y que se extingue en la situación que se contempla; y es que esa vida no origina el derecho a la prestación ...”.

Igualmente puede traerse al caso la sentencia de 4 de mayo de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (recurso núm 16/2015), en la que se analiza la eventual aplicación de aquella reducción sobre la ‘*retribución por permanencia y razón de edad*’ percibida por un socio de la firma Q SL, a modo similar al aquí tratado. En esta sentencia, tras cita de diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo, se argumenta que:

“En el supuesto de autos, la retribución por permanencia y razón de edad tiene su causa en los estatutos sociales a los que se somete el recurrente al integrarse en la sociedad, y se genera en el momento en que acepta la propuesta de la Junta de separarse de la sociedad. La permanencia durante 10 años constituye un requisito para su devengo, pero nada autoriza a concluir que el derecho a la retribución se genere a lo largo de los años de ejercicio de la actividad profesional, como lo pone de manifiesto el hecho de que el derecho sea el mismo si se ha permanecido 10 años que si se ha permanecido 15 o 20 años, y no se reconozca si se ha permanecido nueve años y once meses” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Más aún; la propia sentencia desliga o desvincula la expectativa de derecho que pudiera haber tenido el socio a percibir dicha retribución, al señalar que:

“Asimismo hemos de decir que, el hecho de que el socio tenga la expectativa de percibir dicha retribución una vez cumplida las condiciones estatutarias no significa que la retribución se genere a lo largo del tiempo de actividad profesional, sino exclusivamente eso, que tiene una expectativa, la esperanza o la posibilidad de conseguir la retribución llamada de permanencia y razón de edad”.

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 período de generación superior a dos años.

Tampoco podría argumentarse la existencia de aquel periodo de generación por la circunstancia de que tal ‘Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada’ ya estuviera fijada o establecida en los Estatutos, años antes de la separación del socio de la mercantil, pues, como ampliamente se ha argumentado, no cabe hablar de la existencia de período de generación superior a dos años si dicha renta no retribuye un esfuerzo o actividad prolongada en el tiempo. Así razona el Tribunal Supremo, en la ya citada sentencia de 13 de julio de 2001, al analizar la indemnización a la que tienen derecho los Presidentes del Tribunal Constitucional cuando cesan en su cargo. Pese a que es claro que tienen derecho a dicha indemnización desde que acceden al cargo, esa circunstancia (análoga a la que aquí pudiera invocarse) no ha sido óbice para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo afirme que:

“... pensión indemnizatoria como consecuencia del cese en el ejercicio del cargo. La causa determinante de ella, por tanto, es el cese, lo cual significa que no responde a remuneración de actividad anterior no satisfecha, pues la indemnización procede, para todas las personas a las que afecta, independientemente del tiempo durante el cual hayan desempeñado el cargo. ... El nacimiento del derecho es, de esta forma, instantáneo, ajeno a cualquier período de generación.

No se trata, por tanto, de una renta irregular en el sentido que aquí se examina, pues no responde a una contraprestación por servicios prestados con anterioridad, servicios que ya habrán sido satisfechos a modo de complemento regular durante el tiempo de ejercicio, ...

Como muy bien se dice en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos se aceptan en lo sustancial por esta Sala: «.... Se trata de un derecho económico del alto cargo, al margen de su permanencia; por el solo nombramiento les corresponde este concepto indemnizatorio»”.

Octavo.-

Analizada la inexistencia de periodo de generación en lo que haría a la parte (de importe desconocido) de aquella renta de 1.541.820 € satisfecha al sujeto pasivo en concepto de Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada’, procede ahora analizar si la renta que retribuye al sujeto pasivo por el compromiso de no competencia suscrito el 13/07/2009, concurre ‘periodo de generación superior a dos años’ que habilite la aplicación de la discutida reducción del 40 % (ya sea al total de esa renta, o a una parte de ella, si se defiende que igualmente aquélla retribuye al socio por la separación de la firma).

Así, el debate que ahora se plantea debe partir del compromiso de no competencia asumido por el contribuyente con la firma de aquel acuerdo de 13/07/2009, y la eventual existencia de un ‘periodo de generación superior a dos años’, que, de concurrir, lo sería respecto del periodo durante el que se extiende aquella limitación de no hacer, esto es, desde el 30/09/2009 hasta cuatro años después, el 30/09/2013.

Recoge aquel acuerdo de 13 de julio de 2009, que:

Primera: Durante el periodo comprendido entre la fecha de otorgamiento de este acuerdo y el 30 de septiembre de 2.013, y con el alcance que luego se dirá, D. Jx...se obliga a no desarrollar actividad profesional alguna que sea total o parcialmente coincidente con la que, según lo señalado en el expositivo segundo anterior, ha venido desarrollando en exclusiva y de forma ininterrumpida desde 1974, ...

Segunda: La obligación de no competencia afectará a la realización de las actividades descritas en la estipulación anterior para cualquiera de las restantes entidades pertenecientes a las denominadas "YY"? (ya sea de manera directa o indirecta), ..., así como para entidades auditoras no pertenecientes a dicho grupo pero que ostentan un tamaño grande o mediano, tales como, a título enunciativo, ...

Asimismo, dicha prohibición alcanza a la realización de las actividades concurrentes, ..., con las firmas enumeradas en el párrafo anterior."

Tercera: En contraprestación por la obligación de no concurrencia asumida en virtud de este acuerdo y por todo el periodo que en el mismo se indica, D. Jx... percibirá en una sola vez la cantidad bruta total de ... 1.541.820.- €. Dicho abono se realizará el 1 de octubre de 2009 mediante transferencia bancaria ...

Sostiene la Inspección la inexistencia de periodo de generación por cuanto estamos ante una obligación de pago que no existía con anterioridad a aquella fecha del 13 de junio de 2009. Pero igualmente rechaza que pueda hablarse de la existencia de un periodo de generación que abarcaría el periodo durante el que el sujeto pasivo se obliga a 'no competir', en tanto la renta se genera de una sola vez al tiempo de suscribir tal contrato, diferenciando la Inspección entre los contratos de devengo único (como lo es en el caso), respecto de los contratos de devengo progresivo.

El Tribunal de instancia sostiene que la contraprestación que percibe el reclamante tiene su origen en el pacto de no competencia firmado ese 13 de julio de 2009, surgiendo 'ex novo' al suscribirse el mismo, afirmándose que la eficacia o validez del contrato celebrado depende del cumplimiento de compromisos recíprocos, de ahí que no concurra periodo de generación alguno, por cuanto el derecho a obtener tal suma surge del propio acuerdo, el cual, en una fecha concreta y determinada, reconoce recíprocamente para ambas partes derechos y obligaciones.

Por último, el reclamante cuestiona el argumento del Tribunal Económico-Administrativo Regional acerca de la improcedencia de la reducción porque la indemnización surge 'ex novo', añadiendo que, en las tesis del Tribunal de instancia, el precio que percibiría un empresario por la venta de la madera de un bosque talado tampoco resultaría renta irregular, por cuanto la renta percibida respondería al contrato de venta de la madera y no al periodo de crecimiento del tronco del árbol.

Vistos los planteamientos de las partes, el análisis de la cuestión impone profundizar previamente sobre la imputación temporal de dicha renta, ya que, como se verá, ésta es cuestión decisiva para resolver la discusión planteada.

En este sentido, como ya se dice en la citada resolución de este Tribunal de 8 de mayo de 2017 (RG.4919/2013), ejerciendo el sujeto pasivo una actividad económica de la que deriva aquella renta, debe estarse a lo dispuesto por el artículo 14.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, donde, bajo el epígrafe 'Imputación temporal', se dispone que:

"Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al periodo impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

La remisión a los criterios de imputación temporal dispuestos por la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades se recuerda y refuerza por el Reglamento del IRPF, cuando éste dispone en su artículo 7.1 que, "Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado ...".

Los criterios a los que se remite el artículo 14.1 de la Ley y 7.1 del Reglamento los encontramos en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades, donde, bajo el epígrafe 'Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos', se dispone en sus primeros tres apartados, que:

1. "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que ...

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Ese Principio de devengo que recoge la normativa del Impuesto sobre Sociedades con carácter general, es el propio de la normativa contable, a la que la regulación del Impuesto sobre Sociedades desea equipararse, en tanto identifica el resultado contable y el fiscal (artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004), salvo en lo expresamente previsto por la normativa del impuesto. En ese sentido, entre los seis Principios Contables recogidos en el Plan General de Contabilidad (aprobado por el Real Decreto 1514/20079), se encuentra el Principio de Devengo, según el cual, "Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro".

Por otro lado, el Código de Comercio también dispone en su artículo 38.d), que, "El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas: ... d) Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro".

Frente a la generalidad del Principio de devengo que imponen tanto la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como el Código de Comercio y el Plan General Contable, las 'especialidades reglamentarias' a que hace referencia el artículo 14.1 de la ley del IRPF, vienen recogidas en los apartados 2º y siguientes del artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto, según los cuales:

1. "...

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en

el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor ...

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio”.

En resumen, podemos recoger a modo sintético que, en materia de imputación temporal de rentas en el ámbito de las actividades económicas desarrolladas por sujetos pasivos en el marco del IRPF, debemos estar al Principio del Devengo para imputar los correspondientes gastos e ingresos de la actividad, “atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera”, admitiendo no obstante la norma que, “para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados”, el sujeto pasivo podrá utilizar criterios de imputación temporal distintos del de devengo, supeditado ello a la aprobación de la Administración, aprobación ésta que se entiende concedida para aquellos sujetos pasivos que, atendiendo a sus particulares obligaciones contables (básicamente, aquellos que determinen el rendimiento neto de la actividad económica en régimen de estimación directa simplificada), “opten” por el criterio de cobros y pagos, esto es, por el criterio de imputación temporal de caja.

Noveno.-

Visto lo anterior, y visto que el sujeto pasivo no imputaba los gastos e ingresos de su actividad económica mediante el criterio de caja (no consta ejercitada la opción correspondiente en sus declaraciones-liquidaciones del IRPF), la imputación temporal de aquel ingreso de 1.541.820 €, deberá atender al Principio de devengo, esto es, deberá atender “a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera”.

En este sentido, valga ilustrar el caso observando cuál debió ser la contabilización tanto de pagador como de preceptor de la retribución si hubiese existido período de generación plurianual y, por tanto, la corriente real de servicios fuese también plurianual.

La empresa pagadora, X, respecto del pago de aquella retribución, de existir ‘período de generación’, debería contabilizar aquel pago como un activo no corriente (intangible), dado que tendría una proyección plurianual, según admite el Plan General Contable al definir tal partida. Y tal activo intangible se amortizaría a lo largo del periodo en el aquella cláusula o pacto de no competencia tuviera incidencia efectiva y real, todo ello en respecto al Principio de devengo.

Por lo que hace al perceptor de aquella retribución, que ahora nos ocupa -sujeto pasivo que ejerce una actividad económica-, el necesario respeto a aquel principio de imputación temporal de devengo impone que, de existir ‘período de generación’, dicho cobro se contabilice o impute como ingreso a lo largo del periodo en el que el aquella cláusula o pacto de no competencia tuviera incidencia efectiva y real. Ciertamente en el caso que nos ocupa, los ingresos en cuestión no derivan propiamente de la prestación de un servicio, sino justamente de lo contrario, de no prestar servicios durante un periodo de tiempo a determinadas empresas del sector, pero esto no es óbice para que igualmente su imputación temporal deba atender al Principio de devengo.

El Plan General Contable nos ilustra de cómo realizar la imputación temporal en el caso de prestación de servicios con proyección plurianual (como aquí lo serían los ingresos derivados del pacto de no competencia, de existir ‘período de generación’), al señalar en la Norma de Registro y Valoración nº 14, que, “Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio”. Realizar la imputación temporal de tales ingresos (ya sea por prestación de servicios, como por abstenerse de prestar estos), cumple el objetivo de que que “las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”, para lo cual, como dispone el propio Plan General Contable, “en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Así, en el presente caso, de entender que la renta satisfecha al sujeto pasivo por la asunción de aquel pacto de competencia está asociada a la existencia de un ‘período de generación’ (del 30/09/2009 al 30/09/2013),

esto es, que “la corriente real de ... servicios que representa” aquel ingreso se corresponde con todo aquel periodo de cuatro años, no cabe duda de que la aplicación del criterio de imputación temporal de devengo impone que el ingreso en cuestión sea imputado, proporcionalmente, a cada uno de los ejercicios fiscales afectados (2009, 2010, 2011, 2012 y 2013). En este caso, de imputar aquel ingreso fiscal proporcionalmente a cada ejercicio fiscal, obvio es que no procede la reducción del 40 % del artículo 32.1 de la Ley del IRPF en ninguno de los periodos impositivos a los que se impute temporalmente el ingreso, pues no existe efecto negativo alguno de la tarifa impositiva progresiva que haya de corregirse; desde este punto de vista fiscal, nos enfrentamos aquí a un escenario ideal u óptimo, al imputarse a cada ejercicio fiscal únicamente el ingreso devengado en él; dicho de otra manera: la parte proporcional del ingreso que se imputa a cada uno de los ejercicios fiscales tiene asociado un ‘periodo de generación’ de no más de un año.

Alternativamente, de entender que aquel ingreso no está asociado a ‘periodo de generación’ alguno, y que dicho ingreso se obtiene íntegramente en 2009, procederá su imputación al ejercicio fiscal de 2009. En esta tesitura, resulta obvio que no cabe la aplicación de aquella reducción del 40% prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, dada la inexistencia de ‘periodo de generación’.

Luego, en ninguno de los dos escenarios alternativos analizados (existencia de ‘periodo de generación’ del 30/09/2009 a 30/09/2013, o, inexistencia del mismo), cabe la aplicación de la discutida reducción, por lo ya señalado.

Ahora bien, frente a este doble escenario posible que se acaba de dibujar, el sujeto pasivo no ajustó su actuación a ninguno de ellos, ya que imputó íntegramente en el ejercicio fiscal de 2009 aquel ingreso de la actividad económica que retribuía el ‘pacto de no competencia’ (como así refleja la declaración-liquidación presentada por el IRPF del ejercicio 2009), al tiempo que aplicó aquella reducción del 40 %, sosteniendo, ante la Inspección y ante este Tribunal, la existencia de un ‘periodo de generación’ asociado a aquel ingreso, que va del 30/09/2009 al 30/09/2013, esto es, que aquel ingreso se corresponde con una “corriente real de servicios” que se alarga durante aquellos cuatro años.

De admitirse las tesis del sujeto pasivo acerca de la existencia de un ‘periodo de generación’ de cuatro años (del 30/09/2009 al 30/09/2013), las normas de imputación temporal de ingresos y gastos en el ejercicio de la actividad económica que ya hemos visto, avalarían también que el contribuyente pueda imputar aquellos ingresos en periodos distintos de los que resultarían de considerar el Principio de devengo, siempre, claro está, que anticipe los mismos, esto es, que impute fiscalmente los ingresos en ejercicios anteriores a los que resultarían de atender el Principio de devengo (y ello es lo que habría hecho el contribuyente de considerar la existencia de ‘periodo de generación’, al imputar la totalidad del ingreso en el ejercicio 2009). Así, tras advertir aquel artículo 19.3 ya citado que, “Los ingresos ... imputados contablemente ... en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda”, se dispone en el mismo que:

“No obstante, tratándose de ... ingresos imputados ... en un período impositivo anterior, la imputación temporal ... se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

Esto es, admitiéndose la anticipación del ingreso fiscal sobre la que procedería de atender al principio de devengo, tal anticipación únicamente resultará admisible cuando de ello “no se derive una tributación inferior”.

Fácilmente puede advertirse lo inadmisibile de la actuación del sujeto pasivo, anticipando el ingreso fiscal (de sostenerse la existencia de periodo de generación), para conseguir “una tributación inferior” mediante la aplicación de aquella reducción.

Pero es más. De existir ‘periodo de generación’, véase que es el propio contribuyente el que genera o diseña ‘artificialmente’ la acumulación de rentas (con el efecto negativo de la progresividad de los tipos impositivos), que después pretende corregir. Es el propio contribuyente quien, anticipando los ingresos, provoca la acumulación de rentas que después pretende corregir mediante aquella reducción. Es el propio contribuyente quien, rehuyendo del Principio de devengo, anticipa los ingresos con la pretensión de aplicar después aquella reducción y conseguir una ‘tributación inferior’.

Pero es que aún hay más, toda vez que, dada la cuantía de los ingresos de los que hablamos, en el presente caso no existe progresividad alguna que corregir, ya que tanto imputando aquel ingreso a un ejercicio

fiscal (2009), como imputándolo a lo largo de cuatro ejercicios fiscales (del 30/09/2009 al 30/09/2013), la renta tributará en ambos escenarios al tipo marginal de la escala impositiva, en tanto que ese tipo marginal se alcanza para bases imponibles superiores a 53.407,20 €.

En síntesis, de concurrir 'periodo de generación', el sujeto pasivo estaría despreciando el Principio de devengo que le permite imputar aquel ingreso a la largo de los tres años correspondientes al 'periodo de generación', anticipando el ingreso fiscal con la única finalidad de invocar inmediatamente después el efecto negativo de la escala progresiva sobre aquella renta acumulada (que él mismo ha provocado), para beneficiarse de una reducción que le permita conseguir una 'tributación inferior', cuando de manera expresa el artículo 19.3 veda o prohíbe el anticipo de ingresos fiscales cuando con él se persigue una menor tributación, cuando, además, dada la cuantía del ingreso, no existe efecto negativo alguno de la escala progresiva de tipos impositivos sobre aquella renta, dado que, tanto en uno como en otro caso, la renta tributará al tipo marginal.

Por sintetizar finalmente la argumentación del presente Fundamento, véase que en ningún contexto o escenario cabe la aplicación de la discutida reducción:

- En caso de inexistencia de 'periodo de generación', por incumplimiento de lo prevenido por el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, y

- En el supuesto de que concurra 'periodo de generación', porque la imputación temporal de dicho ingreso fiscal atendiendo al Principio de devengo conlleva de suyo la inexistencia de 'periodo de generación', ya que aquel ingreso fiscal se imputa proporcionalmente a lo largo del referido periodo de tres años; y, además, porque el artículo 19.3 del RDL 4/2004 imposibilita que el contribuyente anticipe el ingreso fiscal para conseguir 'una menor tributación', como sería el caso.

Undécimo.-

En los Fundamentos precedentes, 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. Nos referíamos entonces, entre otras, a las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004, 1 de febrero de 2008 y 28 de noviembre de 2011, donde la Sala argumenta 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).

Nos ilustra así el Alto Tribunal que no toda retribución enmarcada en el seno de una relación económica prolongada en el tiempo goza 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'. Huelga referirnos a aquellos otros pronunciamientos de la Sala ya transcritos en la presente resolución, que igualmente deben darse por reproducidos en el presente Fundamento.

No obstante, en el presente caso no puede estarse a la literalidad de los pronunciamientos del Tribunal Supremo, que exige la concurrencia de un 'esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años', toda vez que

resuelven sobre casos diferentes, ya que lo pactado por las partes en aquel acuerdo de 13/07/2009, no es la prestación de un servicio o realización de una actividad que exija del contribuyente un 'esfuerzo', sino que se acuerda una 'obligación de no hacer' a cambio de una renta. Se firma el 13/07/2009 un 'pacto de no competencia' a cambio de una renta, pacto éste por el que el sujeto pasivo se verá obligado, en los siguientes cuatro años (del 30/09/2009 al 30/09/2013), "a no desarrollar actividad profesional alguna que sea total o parcialmente coincidente con la que, ..., ha venido desarrollando en exclusiva y de forma ininterrumpida desde 1974", obligación de no competencia que afecta a "cualquiera de las restantes entidades pertenecientes a las denominadas "YY" ..., así como para entidades auditoras no pertenecientes a dicho grupo pero que ostentan un tamaño grande o mediano, tales como, ...".

Desde la perspectiva del sujeto pasivo, como socio que cesa en aquella mercantil, éste percibe aquel ingreso a cambio de ver reducido el abanico de sus potenciales oportunidades profesionales, al restringirse el ámbito objetivo de las ofertas de trabajo que podrá aceptar en aquel periodo de cuatro años, tanto en lo que hace a las firmas "denominadas "YY" ... así como para entidades auditoras no pertenecientes a dicho grupo pero que ostentan un tamaño grande o mediano, tales como, ...", con relación a los servicios profesionales que ha venido prestando en la firma X desde 1974.

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.

Pero ha de aceptarse que la existencia del "esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años", necesario para que haya periodo de generación, es mucho más visible y evidente cuando deriva de una tarea o un servicio activo, mientras que lo es mucho menos si deriva de una mera abstención o un no hacer, lo que hace especialmente necesaria y relevante en este segundo caso la prueba de su concurrencia efectiva, problemática que no fue relevante en los casos resueltos por el Alto Tribunal, lo que hace que, como decíamos, sus conclusiones deban complementarse.

En cualquier caso, tanto si se retribuye una acción o una omisión, el derecho a aplicar aquella reducción conlleva la necesaria acreditación o justificación por el sujeto pasivo, ya sea del 'esfuerzo prolongado' o del 'coste de oportunidad prolongado', por periodo superior a dos años, todo ello a tenor de lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se establece que, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En esta tesis, el 'esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años' que identifica el Tribunal Supremo como determinante de la aplicación del derecho a aquella reducción, se traduce en estos casos en un 'coste de oportunidad prolongado por periodo superior a dos años', en el 'coste de oportunidad' en el que pudiera incurrir el sujeto pasivo, al ver limitado durante ese periodo el acceso a eventuales ofertas profesionales o laborales de trabajo, que, de no concurrir dicha limitación, bien podría aceptar.

De esos dos supuestos referidos ('esfuerzo prolongado' o 'coste de oportunidad prolongado'), obvio es que concurre una mayor facilidad probatoria en el supuesto de servicios prestados por el sujeto pasivo a un tercero, toda vez que el 'esfuerzo prolongado' del contribuyente para obtener la renta en ese caso, se identifica, día a día, con la labor, trabajo o servicio que debe prestar el sujeto pasivo y que retribuye un tercero, de ahí que bien puede presumirse, en estos casos, ese 'esfuerzo prolongado' del contribuyente a través de actividad que éste debe realizar día a día para obtener la renta pactada.

Por contra, no puede advertirse esa facilidad probatoria en el supuesto de pactarse una obligación de no hacer, más aún cuando ésta se corresponde con 'pactos de no competencia' como los que aquí nos ocupa. En estos casos, no puede presumirse que la retribución que remunera el 'pacto de no competencia' se corresponda efectiva y realmente con un 'coste de oportunidad prolongado por periodo superior a dos años', circunstancia ésta que es la que habilita la aplicación de aquella reducción. En estos casos, únicamente podrá hablarse de 'coste de oportunidad prolongado' para el sujeto pasivo, cuando el 'pacto de no competencia' efectivamente altera o condiciona las decisiones del contribuyente en el mercado laboral o profesional.

Así, por más que el contenido del acuerdo de extinción incluya una cláusula tipo 'pacto de no competencia', no puede presumirse, sin más, que el sujeto pasivo incurra en un 'coste de oportunidad prolongado' cuanto menos en los dos siguientes años, por desconocerse si efectivamente el futuro laboral o profesional del contribuyente se ha visto realmente afectado por las limitaciones de aquel 'pacto de competencia'.

A nadie escapa que el mutuo acuerdo al que llegan en casos como estos la sociedad y el socio (para rescindir el contrato de prestación de servicios y abandonar la condición de socio), bien puede tener su origen en el interés del propio socio, de abandonar la sociedad para la que se prestan servicios, interés que puede tener causas por completo ajenas al que fue su mundo profesional o laboral. Y, en esa circunstancia, claro está que la expectativa del sujeto pasivo no se ve afectado por unas limitaciones que, además, con carácter habitual y casi de forma estandarizadas, introducen estas sociedades en los acuerdos de cese. En esta tesitura, el contribuyente diseña o planifica un futuro profesional al margen y sin el coste de aquellas limitaciones, conviniendo de mutuo acuerdo la resolución del contrato de prestación de servicios. Es por ello que, en estos casos, no podría hablarse de 'coste de oportunidad prolongado en el tiempo', así que, no respondiendo la renta acordada a ningún 'coste de oportunidad prolongado', no cabría estar a la reducción regulada por el artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Por el contrario, claro está que tras el mutuo acuerdo de las partes también puede estar la voluntad o el interés de la sociedad en prescindir de los servicios del socio, y éste puede haberse visto influido o presionado a alcanzar aquel acuerdo. En estos casos, el 'coste de oportunidad prolongado' en que pudiera incurrir el sujeto pasivo, deberá atender o tener presente el alcance o ámbito de las limitaciones objetivas impuestas por el 'pacto de no competencia', no pudiéndose tener por tales aquellas limitaciones ciertamente irreales, improbables o sin efectiva influencia en la esfera profesional del socio. En este sentido, véase como la Dirección General de Tributos, al analizar esta cuestión, entiende inaplicable la reducción en su resolución V3141-14, de 20 de noviembre, en un supuesto similar o idéntico al actual (se habla de un "profesional auditor" que "estuvo vinculado con una determinada compañía mediante un contrato de arrendamiento de servicios profesionales" y que "acordado por ambas partes" el cese, se pacta una "indemnización por cese y no competencia"), argumentando que:

"..., procede indicar además, respecto a la parte que pudiera indemnizar la no competencia, que el acuerdo está limitado a cuatro compañías del sector y el período que abarca es exactamente de dos años.

Por tanto, a la indemnización percibida no le resulta aplicable la reducción del 40 por 100 establecida en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, aún extendiéndose en ese caso la duración del 'pacto de no competencia' a un periodo que no superaba los dos años, la Dirección General de Tributos no deja pasar la ocasión de referirse a las limitaciones impuestas en ese caso ("el acuerdo está limitado a cuatro compañías del sector"), lo que sólo puede interpretarse como la necesidad de tener que valorar en todos estos casos el alcance de las limitaciones impuestas.

Así las cosas, en estos casos habrá que comprobar si resulta acreditado que el 'pacto de no competencia' formalizado, ha supuesto para el socio, durante el periodo superior a dos años que impone la norma, un 'coste de oportunidad', esto es, una limitación real y efectiva de su futuro profesional o laboral, atendido el contenido y alcance concreto del pacto de no competencia en cuestión. Y esa comprobación debe partir de lo prevenido en el ya citado artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, valga reiterar, dispone que, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. La regla general contenida en dicho precepto, que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, y no constituye en sí una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, habiendo sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse 'Teoría de la proximidad al objeto de la prueba', que entiende por necesario en estos casos atender a criterios tales como de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'.

Visto lo anterior, el efectivo 'coste de oportunidad prolongado en el tiempo' que estaría retribuyendo la renta satisfecha, y que habilitaría la aplicación de aquella reducción del 40 % por concurrir 'periodo de generación superior a dos años', bien podría acreditarse, o siquiera vislumbrarse, 1) mediante la evolución del importe de las retribuciones profesionales del sujeto pasivo antes y después de aquel cese, identificando la situación profesional o laboral del contribuyente antes, durante y después del periodo de vigencia de aquella cláusula de no competencia, 2) mediante la existencia de ofertas profesionales que haya debido rechazar el sujeto pasivo para no incurrir en incumplimiento de dichas cláusulas, 3) mediante la observación y análisis del alcance de las limitaciones recogidas en el 'pacto de no competencia' respecto a los puestos de trabajo potenciales en aquel sector o parcela profesional, 4) la edad del sujeto pasivo lejana a la edad de jubilación, 5) la mayor o menor estandarización de aquellos pactos de no competencia impuestos por la sociedad profesional al socio, a tenor de

los estatutos u otras normas internas de la mercantil, etc. Dicho esto, y, atendidos los criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria' antes expuestos, claro está que todas esas pruebas que pudieran evidenciar o vislumbrar el efectivo coste de oportunidad en el que incurre el sujeto pasivo durante todo un periodo superior a dos años, resultan ser pruebas a disposición del sujeto pasivo, con una evidente mayor facilidad probatoria de éste respecto de la Administración Tributaria.

En el presente caso, además de ser el sujeto pasivo quien pretende favorecerse de aquella reducción del 40 % de la renta percibida, resulta obvio que éste dispone de mayor facilidad probatoria para acreditar que aquel pacto de no competencia no ha resultado ser una mera formalidad en el acuerdo de cese o extinción del contrato, sino que durante aquel periodo de cuatro años previstos, tal 'pacto de no competencia' ha limitado de manera real y efectiva su futuro profesional o laboral, suponiendo así un 'coste de oportunidad prolongado por periodo superior a dos años' que habilite la aplicación de aquella reducción del 40 %.

Y, visto el expediente administrativo, no existe prueba alguna que acredite, ni siquiera a título de mero indicio, que tras aquel cese o extinción del contrato "de mutuo acuerdo" entre X y el Sr Jx..., aquella cláusula o pacto de no competencia haya supuesto para el sujeto pasivo un efectivo y real 'coste de oportunidad prolongado' durante todo aquel periodo de 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, que habilite la aplicación de la reducción del 40 % que el contribuyente pretende.

Véase que ante el requerimiento expreso de la Inspección al sujeto pasivo para que se aportara "Documentos justificativos de la reducción practicada por aplicación del art. 32.1 de la ley del IRPF en la casilla 132 de su declaración del Impuesto", aportó el interesado únicamente copia de aquellos acuerdos adoptados el 13 de julio de 2009, sin aportar ningún otro documento o prueba que acredite que el sujeto pasivo incurrió efectivamente en un 'coste de oportunidad prolongado en el tiempo'. Así, no consta aportada documentación alguna de la antes enumerada -a título ilustrativo-, a la vista de la cual pudiera darse por acreditado que durante el periodo que va del 30/09/2009 al 30/09/2013, el sujeto pasivo incurrió en un efectivo 'coste de oportunidad prolongado en el tiempo', que retribuyera aquella renta y que justificara la reducción de ésta en un 40 % a tenor del artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Es más, la poca documentación aportada por el interesado a este respecto atisba lo contrario, pues véase que aporta el interesado copia de las cotizaciones efectuadas a la Tesorería General de la Seguridad Social en el año 2009, en la que puede apreciarse que a partir de septiembre de 2009 el interesado deja de cotizar por el régimen de 'autónomos', pasando a suscribir un convenio especial con la Seguridad Social, lo que, a falta de mejor prueba, evidenciaría que el propio interesado renuncia desde aquella fecha al ejercicio de actividad profesional alguna, ni tan siquiera ajena a aquellas para las que se vería impedido según lo acordado en aquel 'pacto de no competencia'.

Así, no resulta acreditado que la renta en cuestión responda o atienda a un 'esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años', o, como mejor procede afirmar en supuestos de 'obligaciones de no hacer', que dicha renta responda, atienda o retribuya un 'coste de oportunidad prolongado por periodo superior a dos años', pues, más allá de haberse recogido aquella cláusula en el contrato firmado por las partes, no ha resultado acreditada la realidad y efectividad de aquel coste de oportunidad durante todo aquel periodo superior a dos años, que justifique la reducción de la renta en un 40 %.

Nos enfrentaríamos así a una renta satisfecha por la mercantil X al socio que cesa, Sr Jx..., sin que tal renta esté asociada a un periodo de generación superior a dos años, lo que obliga a confirmar en este punto el acuerdo recurrido, a mayor abundamiento.

Decimosegundo.-

Iniciábamos el debate en la presente resolución con cita del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, tras lo que advertíamos que 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”.

El acuerdo de liquidación de la Inspección sostiene que no concurre lo prevenido por los apartados b) y d) del artículo 25.1 del Reglamento, pues ni estamos ante cantidades percibidas por el cese de una actividad (ya que la pérdida de la condición de socio no le impide seguir realizando aquella actividad, con las limitaciones del acuerdo), ni lo percibido lo ha sido en sustitución de derechos económicos de duración indefinida. La resolución del Tribunal de instancia insiste en que tampoco concurren los supuestos del artículo 25.1 del Reglamento.

Sostiene el contribuyente que sí concurre la causa tasada en el apartado d) del artículo 25 del Reglamento, al sustituir dicha indemnización las cantidades que dejará de percibir el socio tras su separación de la Firma.

Al respecto valga precisar que la enumeración contenida en aquel artículo 25.1 del Reglamento del IRPF constituye una lista cerrada de los supuestos que se consideran por la norma como, ‘rendimiento de la actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo’, en tanto que cuida aquel precepto de señalar que, “exclusivamente” se considerarán como tales los que allí aparecen enumerados.

Hecha la anterior puntualización, de suyo es concluir que ni en el supuesto de la ‘compensación por terminación de contrato’ 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”. Y no sólo porque estos no serían de ‘duración indefinida’ (ya que los propios Estatutos de la firma prevén la separación del socio por ‘jubilación ordinaria’ a la edad de 62 años, esto es, tres años después de los 59 años que ostentaba el contribuyente en aquel ejercicio 2009), sino porque aquellas retribuciones del socio retribuyen el servicio que éste presta a la sociedad, no ningún derecho preexistente, ajeno a la prestación de aquel servicio.

Por último, pretende el reclamante que aquella indemnización se califique como ganancia patrimonial, asimilando el supuesto aquí tratado al contemplado por el artículo 37.1.e) de la Ley del Impuesto, tributando al tipo fijo del 18 %.

De inicio, tal pretensión resulta contraria a los actos propios del contribuyente, quien al tiempo de presentar la declaración-liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 2009 calificó la renta en cuestión como rendimiento de la actividad económica. Además, véase que la categoría de renta de ‘ganancias patrimoniales’ se define por la norma con carácter residual, ostentando aquella categoría las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de



aquél, “salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”, y, resulta fuera de toda duda la calificación de aquella renta como ‘rendimiento de la actividad económica’, a la vista de lo preceptuado por el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, como bien observó el propio contribuyente al presentar la declaración-liquidación del impuesto. Se refiere la reclamante al supuesto contemplado por el apartado e) del artículo 37.1 de la ley del impuesto, donde se establece como norma de valoración específica de las ganancias patrimoniales, que, “En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, ..., la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda”. Tal precepto claro está, resulta de aplicación a la variación patrimonial devengada con ocasión de la transmisión de las 99 participaciones de la mercantil X de las que resultaba titular el contribuyente. Ahora bien, dicha ganancia patrimonial nada tiene que ver con la renta que aquí se discute, como tampoco lo tiene que ver con los rendimientos de la actividad profesional percibidos por el contribuyente en aquel 2009 por los servicios prestados a la mercantil.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal de instancia impugnada por resultar ajustada a Derecho, según se ha argumentado en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.