

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071141

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 16 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 286/2016

SUMARIO:

IRPF. Ingresos a cuenta. Imputación temporal. *La Administración deberá rectificar las liquidaciones que proceda una vez anulada la imputación de un rendimiento en un determinado ejercicio.* En la autoliquidación por el IRPF, ejercicio 2001, el sujeto pasivo, además de las retribuciones dinerarias percibidas declaró como retribuciones en especie por un importe de 2.884.448,48 euros. Queda circunscrito el objeto del debate a la posibilidad que del sujeto pasivo pueda deducirse de la cuota líquida del ejercicio 2001, el ingreso a cuenta practicado por la pagadora de la retribución en especie, a pesar de que por la reglas de imputación temporal de los rendimientos, se trataba de una retribución que debió ser imputada a ejercicios anteriores. En cuanto a los ingresos a cuenta que le fueron repercutidos al contribuyente en el año 2001, el TEAC le dijo que habría de solicitar la rectificación de la autoliquidación efectuada en dichos ejercicios, a fin de incluir los rendimientos y deducir, de la cuota resultante de la misma, los ingresos a cuenta practicados, siempre que no hubiera prescrito su derecho a solicitarla. El razonar de la Administración revisora se base en la aplicación de los criterios de imputación temporal de ingresos y su correlación con las retenciones en la fuente que les correspondan. Razona la Administración que puede existir una diferencia temporal entre la imputación de los rendimientos para quien los percibe y la obligación de practicar retención en la fuente por quien los satisface. Por ese motivo, los ingresos a cuenta practicados por rendimientos mal imputados, deben hacerse valer a través de la rectificación de la autoliquidación del periodo impositivo a los que hubieran debido ser correctamente imputados. Sin embargo procede anular la resolución impugnada pues la Administración revisora no debió desplazar al contribuyente la rectificación de las declaraciones de otros dos periodos impositivos para modificar la imputación de los rendimientos y con ellos la de los ingresos a cuenta, con el límite de la prescripción. Le correspondía y corresponde a la Administración llevar a cabo esta tarea a través de los diversos procedimientos de aplicación de los tributos de los que dispone. Lo que no se puede asumir, es que anulada la imputación de un rendimiento en un ejercicio, no se corrija correlativamente la cuota que se hubiera correspondido con una menor base imponible provocada por el cambio tarifa.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

RD 214/1999 (Rgto. IRPF), arts. 73 y 74.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 14 y 65.

PONENTE:*Don Santos Gandarillas Martos.*

Magistrados:

Don MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Don SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Doña ANA ISABEL MARTIN VALERO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000286 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01943/2016

Demandante: DON Valentín

Procurador: DOÑA SILVIA VÁZQUEZ SENÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a dieciseis de mayo de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el número 286/2014 , interpuesto por don Valentín , representado por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, que estimaba parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de marzo de 2012, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2001, y cuantía de 773.547,25 euros.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte actora interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada el 14 de abril de 2016, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Segundo.

La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 8 de julio de 2016, y tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando:

«1. Anular el punto 3. 2º) del Fundamento de derecho cuarto de dicha resolución en el que se establecen los términos conforme a los cuales se debe proceder a rectificar la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2001, en concreto, la disposición relativa a "suprimir de la autoliquidación los ingresos a cuenta derivados de dichos rendimientos y deducidos por el reclamante", por ser contrarias a derecho

2. Reconocer el derecho de mi mandante a la deducción de las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos del trabajo en especie soportados por mi mandante en el ejercicio 2001 como consecuencia del carácter transmisible de las opciones y, En consecuencia ordene la devolución del ingreso indebidamente realizado y los intereses de demora que pudieren corresponder que han derivado de ellas, todo ello, con expresa imposición de las costas causadas en el presente procedimiento a la demandada y todo lo demás que haya lugar en derecho. [...]»

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 17 de agosto de 2017, limitándose a reproducir íntegramente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, y termina suplicando la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

Cuarto.

Tras acordarse el recibimiento del pleito a prueba y practicarse la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo el 9 de mayo de 2018 fecha en la que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo TEAC) de 4 de febrero de 2016, que estimaba en parte el recurso de alzada interpuesto contra resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de marzo de 2012, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2001, y reclamando una cuantía de 773.547,25 euros.

La rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo tuvo su razón de ser en la discrepancia sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo en especie, que en la forma de stock opción percibió en el ejercicio 2001 de la entidad pagadora Nokia Spain S.A. Tras la desestimación de su pretensión, interpuso reclamación económico-administrativa el órgano de revisión de madrileño que fue también rechazada.

Fue con ocasión del recurso de alzada cuando el TEAC acogió parcialmente su pretensión al considerar que la retribución en especie consistente en opciones sobre acciones eran rendimientos del trabajo que se devengaron en el momento de su concesión, ejercicios 1997 y 1999, por el valor de mercado atribuible en aquellos momentos.

No obstante, en cuanto al ingreso a cuenta practicado en el ejercicio 2001, sobre estos rendimientos, acordó la supresión de los incluidos por tales conceptos en la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo y que, de conformidad con las reglas de imputación temporal, habría que solicitar una rectificación de autoliquidación de esos ejercicios para incluir los rendimientos y deducir de la cuota resultante los ingresos a cuenta practicados, siempre que no hubiera prescrito su derecho a solicitarla.

Segundo.

El recurrente en su escrito de demanda se alza contra esta última decisión en la medida que no le fue reconocido el derecho a deducirse en el ejercicio 2001 los ingresos a cuenta que le fueron practicados como consecuencia de la imputación de la retribución en especie por las participaciones recibidas de la empresa.

Para la correcta comprensión del presente recurso es necesario recoger determinados extremos que se han puesto de manifiesto en el expediente administrativo.

1. En la autoliquidación por el IRPF, ejercicio 2001, el sujeto pasivo, además de las retribuciones dinerarias percibidas declaró como retribuciones en especie por un importe de 2.884.448,48 euros.

En este concepto incluía las que, a juicio de la empresa Nokia, se habían devengado los días 1 de noviembre y 1 de abril de 2001, procedentes respectivamente, de la participación del contribuyente en los planes de opciones sobre acciones ofrecidos por Nokia. Estos planes fueron acordados en las juntas Generales de Nokia Corporation celebradas los días 1 de noviembre de 1997 y 17 de marzo de 1999, respectivamente.

Consideraron como fechas de devengo las correspondientes con los días en que las opciones concedidas al contribuyente devenían, de conformidad con lo dispuesto en ambos planes de opciones, transmisibles en el mercado.

2. Además en la declaración por IRPF de 2001 presentada por este contribuyente se declararon, amén de los rendimientos de trabajo citados, tanto dinerarios como en especie, ganancias de patrimonio con período de generación de más de un año. Concretamente:

a) Una ganancia de patrimonio obtenida el 9 de abril de 2001 (sic) por la venta de opciones (por liquidación de diferencias) de 152.185,61 euros, generada por la diferencia del valor de transmisión de 585.730,61 euros y del valor de adquisición de 433.545,00 euros (que es el rendimiento del trabajo en especie declarado por Nokia devengado en la fecha en que consideró se devengaba un rendimiento de trabajo, esto es, el 1 de abril de 2001).

b) Una ganancia de patrimonio obtenida el 3 de diciembre de 2001 (sic) por la venta de opciones (por liquidación de diferencias) de 734.448,00 euros, generada por la diferencia del valor de transmisión de 3.174.448,00 euros y del valor de adquisición de 2.440.000,00 euros (que es el rendimiento del trabajo en especie declarado por Nokia devengado en la fecha en que consideró se devengaba un rendimiento de trabajo, esto es, el 1 de noviembre de 2001).

3. El 1 de junio de 2006 el sr. Valentín solicitó la rectificación de la autoliquidación al amparo del artículo 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Sostenía que las opciones sobre acciones concedidas en 1997 y 1999 debían tributar según su naturaleza de transmisibles y, por tanto, deberían haberse declarado en dichos ejercicios como rendimiento del trabajo en especie por el valor de las acciones en ese momento menos el precio a pagar por ellas.

En 2001 deberían haber tributado como ganancia patrimonial generada en más de un año por la diferencia entre el valor de adquisición en el momento de la concesión, y el de transmisión que es el obtenido por la liquidación de la opción.

4. La rectificación fue rechazada por la Administración tributaria y estimada en parte el TEAC. Las razones por las que el órgano de revisión central acogió parcialmente la rectificación de la autoliquidación, al calificar las participaciones como «transmisibles», en lugar de «intransmisibles», como inicialmente hizo la empresa pagadora. El que fueran «transmisibles» hacía que la retribución en especie debiera imputarse en el periodo impositivo en la que se recibe el derecho, es decir en los años 1997 y 1999. Esto provocaba que la venta de los títulos en el año 2001 diera lugar a un rendimiento generados en un tiempo superior al año.

5. La decisión del TEAC se explica como consecuencia de los cambios de criterio expresados en sus resoluciones de 20 de enero de 2005, R.G. 2398/02, reiterada por las de 15 de enero de 2007, R.G. 520805 y 20 de enero de 2010, R.G. 980/09, citadas por el interesado en su alzada.

El TEAC tras el examen de los planes de opciones apreció que «[E]l plan de opciones de 1997 permitía al empleado la transmisión de las opciones concedidas desde el 1 de noviembre de 1999, siempre y cuando se hubiera iniciado el periodo de suscripción de las mismas. Las opciones devinieron transmisibles en dos fechas diferentes: por un lado las opciones de clase A y B, devinieron transmisibles en fecha de 1 de noviembre de 1999; por otro, las

opciones de clase C, que devinieron transmisibles en la misma fecha en que se iniciaba su periodo de suscripción, el 1 de noviembre de 2001.

Dichas opciones se vendieron por el reclamante en 2001.

(...)

El plan de opciones de 1999 permitía al empleado la transmisión de las opciones concedidas desde el momento en que se hubiera iniciado el periodo de suscripción de las mismas, pudiendo en todo caso y cómo se recoge en el pliego de condiciones del Plan, adelantarse dicho momento por Acuerdo del Consejo de Administración. Las opciones de clase A devinieron transmisibles el 1 de abril de 2001 y se vendieron por el reclamante en dicha fecha.

En el punto 5 de los Términos y Condiciones de la suscripción de acciones del Plan 1997 se establece:

"Los warrants no podrán transferirse antes del 1 de noviembre de 1999. Después de dicha fecha, sólo podrán transferirse libremente aquéllos warrants correspondientes a acciones cuyo periodo de suscripción haya comenzado"

En el punto 5 de los Términos y Condiciones de la suscripción de acciones del Plan 1999, se establece que:

"Una stock option se puede transferir libremente después de que el periodo de suscripción de acciones pertinentes haya comenzado. No obstante, el Consejo de Administración podrá permitirla transferencia de stock options en una fecha anterior [...]».

Con esta valoración el TEAC consideró que se trataba de un supuesto análogo a los contemplados en sus anteriores decisiones en las que se sustentó el cambio de criterio sobre la tributación de estos rendimientos en especie, y al considerarlos como opciones transmisibles, debían imputarse como rendimientos del trabajo en el periodo en que se concedían.

6. Las consecuencias del cambio de calificación fueron que:

a) En el momento de su entrega, 1997 y 1999 constituyeron rendimientos del trabajo en especie por el valor de mercado de las opciones en aquella fecha.

b) Posteriormente en el momento de su venta o transmisión, 9 de abril y 3 de diciembre de 2001, se generó una ganancia patrimonial cuyo importe se debió determinar por la diferencia entre el valor de mercado de dicha opción en 1997 y 1999 y el importe obtenido en su venta.

c) consideró que procedía la rectificación de la autoliquidación en los siguientes términos:

i) La eliminación de la imputación de rendimientos del trabajo en especie en el ejercicio 2001, dado que dichas opciones sobre acciones transmisibles y constituyeron rendimientos del trabajo en especie que se devengaron en el momento de su concesión, 1997 y 1999, y cuya cuantía debía determinarse por el valor de mercado de las opciones en aquella fecha.

ii) La supresión de la autoliquidación del 2001 de los ingresos a cuenta derivados de dichos rendimientos y deducidos por el reclamante.

7. Para el cálculo de las ganancias patrimoniales por la venta de las participaciones, y a raíz del cambio de imputación temporal de la obtención de esos derechos, estableció que el importe debía determinarse por la diferencia de mercados de esas opciones en 1997 y 1998 y el importe obtenido por su transmisión en el 2001. Todo ello con el límite de la reformatio in peius.

Tercero.

Queda circunscrito el objeto del debate a la posibilidad que del sujeto pasivo pueda deducirse de la cuota líquida del ejercicio 2001, el ingreso a cuenta practicado por la pagadora de la retribución en especie, a pesar de que se por la reglas de imputación temporal de los rendimientos, se trataba de una retribución que debió ser imputada a ejercicios anteriores.

Por ello y en cuenta a los ingresos a cuenta que le fueron repercutidos al contribuyente en el año 2001, el TEAC le dijo que habría de solicitar la rectificación de la autoliquidación efectuada en dichos ejercicios en los términos del artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a fin de incluir los rendimientos y deducir, de la cuota resultante de la misma, los ingresos a cuenta practicados, siempre que no hubiera prescrito su derecho a solicitarla.

El razonar de la Administración revisora se base en la aplicación de los criterios de imputación temporal de ingresos y su correlación con las retenciones en la fuente que les correspondan.

En este sentido el artículo 74 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, vigente en ese momento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 9 de febrero), establecía que «Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingresos a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.». Este precepto está en consonancia con lo que decía sobre los criterios de imputación temporal el artículo 14.1 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre).

Por otro lado, el artículo 73.1 del Reglamento, fijaba que, con carácter general la obligación de retener e ingresar a cuenta «nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.».

Razona la Administración que puede existir una diferencia temporal entre la imputación de los rendimientos para quien los percibe y la obligación de practicar retención en la fuente por quien los satisface. Por ese motivo, los ingresos a cuenta practicados por rendimientos mal imputados, deben hacerse valer a través de la rectificación de la autoliquidación del periodo impositivo a los que hubieran debido ser correctamente imputados.

Cuarto.

Nada que objetar a los criterios de imputación temporal que baraja el TEAC y que, inútilmente se afana en combatir el escrito de demanda. Desde este punto de vista, el razonar del órgano de revisión de la Administración nos parece intachable.

Sin embargo los litigantes parecen olvidar la propia razón de ser y significado de una retención o un ingreso a cuenta. Siempre que haya existido repercusión al sujeto pasivo, ambos son anticipos de cuota del ejercicio en que las cantidades hayan sido retenidas por el pagador o computadas como ingresos a cuenta. El hecho de la repercusión no se discute, luego la carga tributaria del ingreso a cuenta por este impuesto, fue efectivamente desplazada al contribuyente.

El que se trate de anticipos de cuota significa, que siempre que hayan sido efectivamente practicados, deberán tenerse en cuenta por el sujeto pasivo en la configuración de su autoliquidación en los términos que contemplaba el artículo 65 de la Ley 40/1998 para el cálculo de la cuota diferencial, que será «[e]l resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica o complementaria, en los siguientes importes: (...) b) Las retenciones, los ingresos a cuenta [...]».

Si nos limitáramos a la anulación del ingreso a cuenta de la autoliquidación, como hizo el TEAC, por considerar que el rendimiento no era imputable a ese ejercicio, pero no le permitiéramos al contribuyente deducirse de su cuota líquida el importe que por retenciones o ingresos a cuenta le fueron efectivamente practicados, estaríamos admitido el pago de una cuota impositiva no solo superior a la que le habría correspondido en el ejercicio, sino por unas retribuciones que no eran imputables a ese periodo impositivo.

No debió la Administración revisora desplazar al contribuyente la rectificación de las declaraciones de otros dos periodos impositivos para modificar la imputación de los rendimientos y con ellos la de los ingresos a cuenta, con el límite de la prescripción. Le correspondía y corresponde a la Administración llevar a cabo esta tarea a través de los diversos procedimientos de aplicación de los tributos de los que dispone. Lo que no se puede asumir, es que anulada la imputación de un rendimiento en un ejercicio, no se corrija correlativamente la cuota que se hubiera correspondido con una menor base imponible provocada por el cambio tarifa.

Quinto.

De los anteriores fundamentos se desprende que el presente recurso debe ser estimado, con anulación de la resolución impugnada, en cuanto no reconoció el derecho a la deducción de las retenciones e ingresos a cuenta

practicados sobre los rendimientos del trabajo en especie soportados; en todo lo demás el criterio del TEAC fue ajustado a derecho.

La estimación, además, conlleva el pago de los intereses de demora que, en su caso dieran, lugar en función del resultado de la cuota diferencial resultante.

Sexto.

La estimación del recurso impone la condena en costas a la Administración, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de esta jurisdicción .

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Valentín contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, que anulamos por no ser ajustada a derecho en los términos expresados en la presente sentencia; con imposición de las costas causadas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. En el día mismo de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de la que yo, el Secretario, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.