

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00480/2017/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Sexta**

Fecha de la resolución: **04/04/2017**

Asunto:

IRPF. Irregularidad de renta percibida por el cese en la condición de socio de una entidad para la que se prestaban servicios profesionales, calificada por las partes como renta de la actividad profesional.

Criterio:

Irregularidad por tener un *“período de generación superior a dos años”*.

1.- El elemento nuclear, imprescindible según la jurisprudencia del TS, es que se aprecie que la renta retribuye un esfuerzo prolongado de más de dos años. Por tanto, el nacimiento de la obligación de pago en un momento anterior (no nacimiento “ex novo”) a aquel en que se paga o se concretan importes y plazos de pago, no determina el período de generación, que se corresponde con el tiempo durante el que se desarrolló el esfuerzo continuado que se retribuye.

2.- El tercer párrafo del artículo 32.1 Ley 35/2006 no impide la irregularidad de una renta excepcional y no periódica ni recurrente, en el seno de una actividad que habitualmente genera rentas regulares.

3.- Por otro lado, no se trata de un supuesto al que resulte aplicable el artículo 25.1 b) del reglamento IRPF, pues la renta retribuye el cese en la relación profesional derivada de un concreto contrato, y no el cese definitivo en toda actividad profesional.

Criterio reiterado

Referencias

normativas:

- Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
 - 32.1
- RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 25.1.b)

Conceptos:

- Cese
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
- Período de generación
- Rentas irregulares
- Socio/partícipe

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, contra la resolución de 26 de julio de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, por la que se estima la reclamación económico-administrativa (núm. **46/530/2014 y 46/433/2014 acumulada**), formulada en su día por D **Rx...**, con NIF ..., frente a la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, por el concepto del IRPF de los ejercicios 2008/2009/2010.

Cuantía (la mayor): 264.526,50 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

Por lo que ahora interesa, el sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el concepto del IRPF del ejercicio 2010, de la que resultaba una cuota diferencial positiva, a ingresar, de 123.107,61 €.

Entre otras magnitudes, dentro del concepto de '*Rendimientos de actividades económicas en estimación directa*', se hizo constar unos "*ingresos de explotación*" de 1.350.000,00 € 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 540.000,00 €.

SEGUNDO.-

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 15 de octubre de 2013 por la Inspección se formalizó con relación al referido obligado tributario, por el IRPF de los ejercicios 2008/2009/2010, Acta A02 número ..., de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 284.349,46 €, de los que 253.337,51 € se corresponden con la cuota y 31.011,46 € con los intereses de demora.

Respecto del ejercicio 2010 dicha propuesta de regularización viene a suprimir la reducción del 40% consignada por el interesado en lo que hace a los rendimientos de la actividad económica; además de lo anterior, tal propuesta viene a regularizar gastos que no se consideran deducibles por el actuario, para cada uno de los tres ejercicios comprobados.

Por lo que hace a la reducción del 40 % de los rendimientos de la actividad económica, se dice en la referida Acta, así como en el correspondiente Informe Ampliatorio, lo siguiente:

- Desde el 1 de junio de 2002 hasta el 31 de diciembre de 2009, el sujeto pasivo desempeñó su actividad económica, con carácter exclusivo, para la entidad **D SL**, como socio profesional Equity.

- En fecha 4/01/2010 el contribuyente emite una factura a la entidad **D SL**, indicando como concepto '*compensación por cese de actividad*', por importe de 1.350.000,00 €; sobre dicho importe se repercute el 16 % de IVA y la entidad **D SL** practica retención del 15 %.

Dicha retribución trae causa del cese del sujeto pasivo como socio de la firma **D SL**, acordada por la Junta de Socios en fecha 31/12/2009.

- Tras confirmar la calificación de aquella renta como rendimiento de la actividad económica, se señala que la actividad profesional como socio de **D** le suponen al contribuyente una serie de prestaciones accesorias comunes (gratuitas) y otras prestaciones accesorias específicas, retribuidas según lo previsto por el art. 8 de los Estatutos de la firma, entre las que se halla la compensación por cese de la prestación de servicios que ahora nos ocupa, de importe 1.350.000,00 €.

Se dice por la Inspección que no existe periodo de generación, puesto que la retribución nace 'ex novo', por acuerdo de las partes, a raíz del acuerdo de la Junta de Socios.

Además, aunque se considerase la existencia de periodo de generación superior a dos años, no cabría la aplicación de aquella reducción ya que estamos ante un rendimiento que procede del ejercicio de una actividad de la que de forma regular habitual se obtienen ese tipo de rendimientos (resolución DGT V0912-08, de 7/05/2008).

Tampoco cabe considerar que estemos ante rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (art. 25 Rgto IRPF).

TERCERO.-

Habiendo formulado el contribuyente alegaciones en las que sostiene la procedencia de aquella reducción, por la Inspectora Regional de la Dependencia Especial de Valencia de la AEAT se dictó acuerdo en fecha 5 de diciembre de 2013 por el que se practica liquidación definitiva de la que resulta una deuda tributaria de 285.529,38 €, de los que 253.337,51 € se corresponden con la cuota y 32.191,87 € con los intereses de demora.

De inicio, se dice en aquel acuerdo que la condición de socio de la sociedad de profesionales del contribuyente constituye un importante indicio de la ausencia de las notas de dependencia y ajeneidad que definen la relación laboral, lo que conduce a calificar la relación jurídica derivada de los servicios que el socio presta a la sociedad como de arrendamiento de servicios, y las rentas que el socio obtiene como consecuencia de la prestación de sus servicios a la sociedad deben calificarse como rendimientos de actividades económicas. Continúa el acuerdo señalando que, a diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo -es decir de tracto sucesivo, lo que exige una duración sostenida en el tiempo-, de ahí que la resolución anticipada de aquel arrendamiento de servicios deba comportar el reconocimiento del derecho a la correspondiente compensación. Frente a los alegatos del contribuyente, sostiene la Inspección que no resulta admisible pretender trasladar al ámbito de una relación profesional (arrendamiento de servicios), las consecuencias laborales y fiscales derivadas del despido de un trabajador.

Sentado lo anterior, y, analizando la posible existencia de un periodo de generación superior a dos años, señala la Inspección que éste no existe en el caso analizado. Se dice que la referida prestación no es de aplicación automática, pues debe adoptarla la Junta de Socios respecto de aquellos socios que cumplan los requisitos recogidos por los Estatutos. Insiste la Inspección en el hecho de que los propios Estatutos señalan que no estamos ante derechos adquiridos por los socios. Se afirma que aquel artículo 8.bis es una determinación estatutaria de la compensación que tiene derecho a percibir el socio profesional por el cese en la prestación de sus servicios a la sociedad cuando, además, dicho cese tiene lugar antes de la edad fijada en los Estatutos como causa de exclusión obligatoria (fijada en los 62 años).

En consecuencia, no cabe defender la existencia de un periodo de generación, puesto que el derecho a percibir esa retribución nace precisamente en el mismo momento del cese ("ex novo") y como consecuencia del acuerdo de la Junta de socios que es la que unilateralmente lo decide. La renta percibida por el cese anticipado no es una renta que se haya ido conformando en su cuantía por el tiempo que haya transcurrido desde la adquisición de la condición de socio de la sociedad a la que presta sus servicios y hasta el instante en que se agota su relación con la misma, sino que el periodo durante el que el obligado tributario estuvo prestando servicios para la sociedad es tomado en consideración en el momento de producirse el cese para compensar la pérdida de derechos. El nacimiento del derecho al cobro de esa compensación se produce como consecuencia del acuerdo al que llega la junta de socios para poner fin a su relación profesional y societaria.

Añade la Inspección que tampoco procedería la aplicación de aquella reducción, a tenor de lo prevenido por el tercer párrafo del artículo 32.1 de la Ley 35/2006.

Por último se señala que estamos ante una resolución contractual, no ante el cese de una actividad, de ahí que no cabe invocar el apartado b) del artículo 25 del Reglamento.

Respecto a la consideración de no deducibles de determinados gastos, se confirma la propuesta del actuario.

CUARTO.-

Frente a aquel acuerdo interpuso el sujeto pasivo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (núm. Expediente **46/530/2014**), invocando la aplicación de aquella reducción del 40%, así como la deducibilidad de los gastos regularizados.

Igualmente se formuló reclamación económico-administrativa contra el acuerdo sancionador dictado por la Inspección que atendía a los gastos deducidos por el sujeto pasivo que no merecían tal calificación fiscal (expediente 46/433/2014).

Ambas reclamaciones fueron falladas acumuladamente en sesión de aquel Tribunal Económico-Administrativo Regional de fecha 26 de julio de 2016, y, por lo que ahora interesa, se estimó la procedencia de aplicar aquella reducción del 40 % en atención a las siguientes argumentaciones:

- Se realizan de inicio una serie de precisiones por el Tribunal:

1) Que el derecho a percibir esa retribución nazca en el mismo momento del cese y como consecuencia del acuerdo de la Junta de socios (que es la que unilateralmente lo decide), no es determinante de la ausencia de un posible periodo de generación.

2) Que la alusión de los Estatutos acerca de tal retribución no supone ningún derecho adquirido para los socios, implica que dichos estatutos pueden modificarse, conservando o suprimiendo tal retribución, pero, en cuanto esté vigente y rija esa disposición, evidentemente produce sus efectos y por tanto genera derechos.

3) Que se devengue la compensación en el ejercicio en que sobreviene el hecho del cese y que solamente responde a esta causa, tampoco es determinante de la existencia o ausencia de un periodo de generación.

4) Que aún cuando la indemnización no varía en función del periodo de servicios prestados a la sociedad por el socio que cesa en su condición, sí que se establece de modo implícito un requisito de antigüedad mínimo para tener derecho a la misma.

- Vistos los Estatutos de la sociedad, se señala por el Tribunal de instancia que la indemnización que nos ocupa (socios de edad inferior a 54 años), depende de la exclusiva voluntad de la sociedad manifestada por decisión de sus órganos y requiere una antigüedad como socio de la firma de 3 años, mientras que la que afecta a los socios entre 54 y 62, exige una permanencia en la categoría de socio de 10 años, configurándose ésta como un incentivo al cese voluntario. Por el contrario, para edades inferiores a 54 años, como es el caso, tal indemnización compensa la pérdida de la condición de socio acordada de forma unilateral por la sociedad.

- Así, al señalarse en los estatutos sociales que para percibir la retribución por permanencia y razón de edad, el socio debe haber cumplido una edad determinada (entre 41 y 54 años) y desprendiéndose además de los términos empleados para establecer el cálculo de la indemnización que es condición necesaria haber ostentado la condición de socio por un mínimo de 3 años, debe entenderse que el profesional, al ser promocionado a la categoría de socio, empieza a generar un derecho a la indemnización, que tan sólo será efectivo si la sociedad de forma unilateral decide su cese, habiendo transcurrido el citado plazo de treinta y seis meses. En consecuencia se trata de una retribución que se genera en un plazo superior a los dos años. Ello aún cuando, como es evidente, no exista derecho a la indemnización, si no decide la sociedad el cese y a pesar de que la indemnización no esté directamente vinculada a la antigüedad. En apoyo de tales conclusiones se cita la sentencia de 9 de marzo de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (nº 257/2011).

- Advierte el Tribunal Económico-Administrativo Regional que tales conclusiones supone cambiar el criterio que había sentado el propio Tribunal en resoluciones anteriores (46/3027/2011 de fecha

20/12/2012 y 46/3765/2013 de fecha 19/05/2015), donde se argumentaba que el derecho a la indemnización nacía ex novo, en el momento de su aprobación por la Junta de socios y que no se apreciaba la existencia de un plazo de generación. Se señala que *“este Tribunal cambia de criterio y señala que al ser condición necesaria haber ostentado la condición de socio por un periodo superior a dos años, debe entenderse que el profesional, al ser promocionado a la categoría de socio, empieza a generar un derecho a la indemnización, que tan sólo será efectivo si la sociedad de forma unilateral decide su cese, habiendo transcurrido dicho plazo, establecido en los estatutos de la entidad. Es decir, existe un periodo previo determinante de la percepción de la indemnización”*.

- Por lo que hace a los gastos de la actividad regularizados por la Inspección, se desestima la reclamación en lo que hace al gasto correspondiente al vehículo Audi A3 Sportback, estimándose la misma en lo que alcanza al resto de gastos por ausencia de motivación del acuerdo de liquidación. Respecto del acuerdo sancionador, se estima la reclamación 46/433/2014, al advertir el Tribunal en dicho acuerdo la ausencia de prueba de la culpa o negligencia del contribuyente.

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal *“acuerda **ESTIMAR PARCIALMENTE** la reclamación 46-00530-2014, anulando el acuerdo impugnado, sin perjuicio de las actuaciones que la Oficina Gestora considere procedentes conforme a los fundamentos jurídicos anteriores y **ESTIMAR** la reclamación 46-00433-2014, anulando el acuerdo impugnado”*.

Dicha resolución consta notificada al sujeto pasivo en fecha 12 de septiembre de 2016, al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en fecha 28 de septiembre de 2016 y a la Dirección General de Tributos en fecha 20 de septiembre de 2016.

QUINTO.-

Frente dicha resolución presentó el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en fecha 21 de octubre de 2016, escrito de interposición de recurso ordinario de alzada, anticipando la que se considera improcedente aplicación de aquella reducción del 40 % -apartándose el Tribunal Regional de previos pronunciamientos de él mismo-, instando la puesta de manifiesto del expediente administrativo para la formulación de alegaciones.

Puesto de manifiesto el expediente mediante providencia de Abogado del Estado-Secretaria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 10 de noviembre de 2016, por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se presentó escrito de alegaciones en fecha 2 de diciembre de 2016, en el que, en síntesis, se manifestaba lo siguiente:

- Tras analizar el contenido de los Estatutos, se señala que no concurre periodo de generación en aquella renta, puesto que la retribución nace ‘ex novo’ por acuerdo de las partes y a raíz de la Junta de socios. Se dice que atendida las características de ese tipo de sociedades de profesionales, tal prestación resulta asimilable a la que se podría haber pactado en el marco de un contrato mercantil por la resolución anticipada del mismo.

- Se destaca el cambio de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Regional, tanto en aquellas dos resoluciones citadas por el mismo, como en la de 25/09/2012 (46/6916/2011), confirmada por el Tribunal Económico-administrativo Central en resolución de 5/07/2016 (RG.7572/2012).

- Igualmente se invoca la aplicación al caso de lo prevenido por el tercer párrafo del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, citándose diferentes pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia así como de la Dirección General de Tributos.

- Por último, tampoco cabe la aplicación de aquella reducción amparándose en la letra b) del artículo 25 del Reglamento del impuesto, pues no estamos ante un supuesto de cese de actividad, como reiteradamente se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en las resoluciones que se citan.

De acuerdo con ello, se solicita se dicte resolución que anule la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Regional, por no ser conforme a Derecho.

SEXTO.-

En fecha 22 de noviembre de 2016 se notificó al sujeto pasivo la providencia de 10/11/2016 del Abogada del Estado-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en el que se informaba de la interposición de recurso ordinario de alzada por parte del Director del Departamento, advirtiéndose que oportunamente se daría traslado del recurso a los efectos de poder formular alegaciones.

En fecha 21 de diciembre de 2016 se notificó al sujeto pasivo providencia del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal, dando traslado del recurso de alzada ordinario presentado por el Director del Departamento, confiriéndose el plazo de un mes para la presentación de alegaciones.

En fecha 2 de enero de 2017 el sujeto pasivo presentó escrito en el que manifestaba que el expediente administrativo figura aparentemente incompleto, por no constar acreditación de la notificación de la resolución impugnada a la AEAT, por no constar el escrito de interposición del recurso ordinario de alzada, así como la providencia de puesta de manifiesto del expediente. Solicitaba la subsanación de los defectos observados y la notificación de nuevo trámite de puesta de manifiesto para la formulación de alegaciones.

En fecha 20 de enero de 2017 presenta el contribuyente amplio escrito de alegaciones en el que, en síntesis, se argumenta lo siguiente:

1. Extemporaneidad en la interposición del recurso de alzada, tanto por el hecho de que el mismo se interpuso el 21 de octubre de 2016, cuando se había notificado la resolución del TEARCV a la Dirección General de Tributos el 20 de septiembre de 2016, como por el hecho de que el escrito de interposición no contenía las preceptivas alegaciones (se citan diferentes sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional).

2. Siguiendo la argumentación de la resolución del TEARCV, distingue el contribuyente entre la salida voluntaria, pactada, de socios una vez cumplidos los 54 años, de la decisión de salida del socio tomada de forma unilateral por la mercantil, en el caso de socios con edades inferiores a 54 años, como es el caso; asimila el interesado la retribución extraordinaria percibida en este caso por el socio con la indemnización por despido improcedente de un empleado.

3. Insiste el sujeto pasivo en diferentes notas ya destacadas por la resolución impugnada, cuales son:

- Diferencia entre el nacimiento y generación del derecho a aquella prestación, y su exigibilidad o devengo. Se señala que la Junta está obligada a abonar tal retribución, si concurren las circunstancias previstas en el estatuto. Tal retribución trae causa del derecho preexistente del socio, adquirido al tiempo de ser nombrado como socio.

- Se hace necesario diferenciar entre los supuestos de separación a solicitud del socio del supuesto en que ésta se produce de manera unilateral por la sociedad.

- El supuesto analizado por la resolución del TEARCV es especial, como él mismo reconoce, en tanto dicha retribución es consecuencia de la decisión unilateral de la sociedad.

- Como señala el TEARCV, de la fórmula prevista por el artículo 8.bis de los Estatutos, se deduce la existencia de un plazo de generación mínimo de 36 meses.

- Lo dispuesto por el apartado 4º del artículo 8.bis de los Estatutos no niega los derechos reconocidos en los párrafos precedentes de aquel artículo.

- Aquella retribución percibida no puede considerarse como una retribución habitual en el desarrollo de su actividad profesional.

4. Se rebaten las alegaciones del Director del Departamento, punto por punto, sosteniendo el contribuyente la procedencia de aquella reducción. Se rechaza la argumentación del Director acerca de estar ante una salida pactada entre socio y sociedad, pues tal afirmación no encuentra prueba alguna que la soporte.

5. Se invoca la interpretación unitaria y uniforme de aquel supuesto de reducción, tanto en el supuesto de relación laboral como en el de relación mercantil que ahora nos ocupa. Tras citar diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos referentes a relaciones laborales, se dice que el derecho a la igualdad reconocido por el Tribunal Constitucional no sólo supone igualdad ante la ley, sino también igualdad en la aplicación de la ley.

6. De plantearse otra calificación de aquella renta, ésta debiera ser como ganancia patrimonial.

7. Se insiste en las particularidades del caso aquí analizado, respecto de otros supuestos no idénticos, lo que ya advirtió el TEARCV.

De acuerdo con lo anterior, se solicita pronunciamiento que declare ajustada a Derecho la resolución impugnada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado, 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 26 de julio de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, por la que se estima la reclamación económico-administrativa (núm. **46/530/2014 y 46/433/2014 acumulada**), formulada en su día por D **Rx...**, con NIF ..., frente a la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, por el concepto del IRPF de los ejercicios 2008/2009/2010, siendo las cuestiones a analizar, a la vista de las alegaciones formuladas tanto por el Director recurrente como por el contribuyente, las siguientes:

- La interposición en plazo del recurso de alzada, analizando la incidencia de la previa notificación de la Resolución recurrida a la Dirección General de Tributos, y la circunstancia de que el escrito de interposición no contuviese alegaciones.

- Si la renta cuya tributación se discute tiene período de generación superior a dos años.

- Si el derecho al cobro de la renta nació *'ex novo'* a raíz de la Junta de socios que acuerda el cese, o si era un derecho preexistente del socio, nacido al tiempo de ser nombrado como tal, en atención a las previsiones contenidas en los Estatutos, determinando el momento del cese tan solo su exigibilidad.

- Si, como sostiene la resolución impugnada, se requiere una antigüedad de tres años como socio para acceder a aquella retribución.

- Si, como plantea el contribuyente, su cese fue una decisión tomada de forma unilateral por la mercantil (a diferencia de la salida pactada prevista en los Estatutos para los socios una vez cumplidos los 54 años), por lo que su caso debe asimilarse al previsto para la indemnización por despido improcedente de un empleado.

- Si, como invoca el Director recurrente, es aplicable al caso lo previsto por el tercer párrafo del artículo 32.1 de la Ley del IRPF, por lo que, ni aún concurriendo periodo de generación superior a dos años, cabe aplicar aquella reducción, por estar ante rentas de la actividad profesional habitual del contribuyente.

- Si cabe la aplicación de la reducción amparándose en la letra b) del artículo 25 del Reglamento del impuesto, que menciona las indemnizaciones por cese de actividades económicas en su catálogo de rentas irregulares.

TERCERO.-

Cuestión de prioritario pronunciamiento es la planteada por el sujeto pasivo, quien sostiene la extemporaneidad del recurso de alzada ordinario presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, ya que, de confirmarse dicha extemporaneidad se impondría un pronunciamiento de inadmisibilidad.

Al respecto, dispone el artículo 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

1. *“Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.*

2. *Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.*

3. *Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, ... los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como ...”.*

Esta misma materia aparece regulada por el artículo 61 del Real Decreto 520/2005, de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, señalándose en sus apartados 1º y 2º, que:

1. *Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.*

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario ..., cuando la citada resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta. ...

2. *El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.*

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central”.

Dos son las argumentaciones sobre las que sustenta el contribuyente la extemporaneidad del recurso de alzada; por un lado, por haberse interpuesto el recurso una vez vencido el plazo de un mes, y, por otro, por el hecho de que el escrito de interposición no contenía las preceptivas alegaciones.

Respecto a la pretendida extemporaneidad que funda el sujeto pasivo en el hecho de haberse presentado el escrito de interposición del presente recurso de alzada ordinario, una vez vencido el plazo de un mes, cabe advertir que yerra el contribuyente al situar como fecha de notificación de la resolución aquí impugnada el 20 de septiembre de 2016; claro está que, de situar erróneamente como fecha de notificación aquella del 20 de septiembre de 2016, el recurso de alzada ordinario presentado en fecha 21 de octubre de 2016 resultaría extemporáneo.

Visto el expediente administrativo se acredita que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 26 de julio de 2016 aquí impugnada, se notificó “... a los interesados” (al sujeto pasivo en fecha 12 de septiembre de 2016) y “asimismo, ...a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio”, a saber, al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, por ser el competente de la materia en el acto administrativo allí enjuiciado (en fecha 28 de septiembre de 2016) y a la Dirección General de Tributos (en fecha 20 de septiembre de 2016).

Entiende el interesado que la fecha de notificación que inicia el cómputo del plazo de interposición de un mes del que dispone el Director del Departamento es aquella del 20 de septiembre de 2016 (cuando se notificó la resolución a la Dirección General de Tributos), al argumentar que, “*tratándose de Administraciones Públicas interesadas en el procedimiento, debe reputarse válida y eficaz la notificación recibida por cualquier órgano dado que la Administración actúa con personalidad jurídica única (TS 20-4-93)*”.

No comparte este Tribunal la argumentación del sujeto pasivo en este extremo. De inicio, véase que el propio Real Decreto 520/2005, de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, dispone en su artículo 61.1 que “*Los tribunales económico-administrativos ... notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada ...*”, imponiendo en casos como el presente, esa doble notificación –además de a los interesados-, tanto al Departamento de la AEAT correspondiente, como a la Dirección General de Tributos. En las tesis del contribuyente, resultaría equivocado el uso del plural por el aludido artículo 61.1 del RD 520/2005, cuando éste impone la notificación “*a los órganos legitimados para interponer el recurso ...*”.

Pero, lo más esencial, es que la norma identifica claramente como “*legitimados*” a interponer recurso de alzada ordinario tanto a los “*Directores Generales del Ministerio de Hacienda*”, como a los “*Directores de Departamento de la AEAT*”, ambos, en materias de su competencia (art. 241.3 LGT), identificando así a ambos como partes procesales o procedimentales independientes en el seno del eventual recurso de alzada ordinario, de suerte que incluso puede concurrir la interposición de recurso por parte de ambos Directores. Es esa independencia procesal la que lleva a la norma (art. 61.1 RD 520/2005), a imponer a los Tribunales Económico-Administrativos notificar “*la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada ...*”, esto es, en el presente caso, a la Dirección General de Tributos y al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Aunque también relacionado con el asunto que se verá a más adelante, valga anticipar la posición de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo al respecto de la posición procesal de los órganos legitimados a interponer el recurso de alzada ordinario, por ser aclaratoria sobre lo que ahora se discute. En sentencia de 21 de octubre de 2013, en el recurso casación para la unificación de doctrina núm. 2898/2012, reiterando un previo pronunciamiento de 11 de junio de 2013 (recurso de casación núm. 2763/2013), discutiéndose acerca de si cabe entender que el Director del Departamento ya era parte personada en el procedimiento seguido en primera instancia en la vía económico-administrativa, argumenta la Sala que:

“En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Si al parecer del Tribunal Supremo, el Director del Departamento no se tiene por personado en la primera instancia económico-administrativa (lo que igualmente es extrapolable al Director General de Tributos), de suyo es que la resolución que recaiga en primera instancia les deba ser notificada a ambos, independientemente, disponiendo, ambos, de un plazo de un mes desde que se les notifica a cada uno aquella resolución para interponer el potestativo recurso de alzada ordinario.

También puede traerse al debate el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm.

316/2004), donde, discutiéndose sobre cuál es la fecha de inicio del plazo de interposición del recurso ordinario de alzada del Director del Departamento (aunque referida a la normativa anterior, resulta plenamente aplicable al caso), señala que:

“Así, en la recurrida la cuestión a resolver era si el dies a quo empezaba a computarse cuando la resolución estimatoria es recibida por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, o cuando tuvo entrada en el registro general de la Delegación Regional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, mientras que en la sentencia de contraste no constaba la fecha de comunicación de la resolución del Tribunal Económico al Centro Directivo, lo que motivó la doctrina de la Sala sobre la necesidad de la Administración recurrente de acreditar la fecha de la recepción.

Es cierto que el incumplimiento del plazo de cinco días para la remisión de la resolución estimatoria al órgano competente para recurrir late en las dos sentencias, pero no lo es menos que como declaró esta Sala en la sentencia de 24 de Octubre de 2007, recurso 304/2003, tal circunstancia no fue la determinante para la decisión que recayó con fecha 21 de Enero de 2002, como tampoco lo fue en el caso de la sentencia recurrida, ya que ésta mantuvo, en definitiva, la ineficacia de la notificación practicada en la Delegación Regional de la Agencia Tributaria, computando el plazo desde el momento en que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, ubicado en distinta sede y domicilio, recibió la comunicación” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así las cosas, resultando acreditado en el expediente administrativo que la resolución impugnada fue notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en fecha 28 de septiembre de 2016, y, habiendo éste presentado el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario en fecha 21 de octubre de 2016, debe rechazarse las alegaciones del sujeto pasivo en este extremo.

Además, de atender los razonamientos del contribuyente, resultaría estéril cualquier notificación de un órgano administrativo, a otro, de la misma Administración Pública; en el presente caso, resultaría estéril las notificaciones practicadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional tanto al Director del Departamento como al Director de Tributos, pues, en tanto que integrantes aquellos tres órganos de la Administración Pública del Estado, en las tesis del contribuyente, debieran haber conocido simultáneamente todos ellos de aquella resolución al tiempo que se dictó, el 26 de julio de 2016. Así, siguiendo sus razonamientos, no debiera el sujeto pasivo situar como ‘*dies a quo*’, la fecha de notificación de la resolución a la Dirección General de Tributos, sino que atendido el invocado principio de actuación de la Administración pública con personalidad única, debiera haber situado el contribuyente como ‘*dies a quo*’ para la interposición del recurso, la fecha de la sesión en que el Tribunal Económico-Administrativo Regional aprobó la resolución aquí impugnada. Obvia decir que este Tribunal rechaza tales argumentaciones.

CUARTO.-

Funda igualmente el contribuyente su alegato de extemporaneidad en el hecho de que el escrito de interposición del Director del Departamento presentado en fecha 21 de octubre de 2016, no contenía las preceptivas alegaciones, según se dice, sino que éstas se presentaron el 17 de diciembre de 2016, de ahí que también se imponga un pronunciamiento de inadmisión por extemporaneidad a la vista de las diferentes sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que se citan.

En sus citas jurisprudenciales el sujeto pasivo hace una intencionada mezcolanza de referencias a doctrina y jurisprudencia referidas a la normativa anterior (en orden a la necesidad de que el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario del Director del Departamento incluyera las alegaciones), con otras referidas al marco normativo actual (donde se abordan otros aspectos), extrayendo erróneas conclusiones de la normativa y doctrina que se cita. Ciertamente es que algún pronunciamiento judicial colabora en aquella confusión argumental, como la sentencia de la Audiencia Nacional que cita el sujeto pasivo, de 2 de febrero de 2016 (recurso núm. 562/2013), al contradecir aquella Sala la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto.

Obvia citar el contribuyente en este punto el importante cambio normativo operado con la aprobación de la Ley 58/2003, General Tributaria, y posterior Real Decreto 520/2005, de desarrollo de la LGT en

materia de revisión en vía administrativa, respecto del régimen normativo vigente hasta la derogación del Real Decreto 391/1996 y previo RD 1999/1981.

Señala el artículo 61.2 del Real Decreto 520/2005, de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, que:

“El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central”.

Frente a la actual regulación que acabamos de transcribir, la anterior (RD 391/1996, e incluso anterior RD 1999/1981), preveía el inmediato traslado del escrito de interposición del recurso ordinario de alzado a los interesados, para que estos formularan alegaciones, de suerte que si aquel escrito de interposición del recurso de alzada ordinario presentado por el Director del Departamento no contenía las alegaciones, difícilmente los interesados podían articular adecuada defensa de sus intereses, al desconocer las argumentaciones de la otra parte. En ese marco normativo y ante esa evidencia, la jurisprudencia claramente concluyó que el mero escrito del Director de Departamento o Director General anunciando la interposición del recurso, sin recoger las correspondientes alegaciones, carecía de efectos jurídicos, imponiéndose la inadmisión por extemporaneidad en esos casos.

Pero como anunciábamos, el marco normativo que ahora nos ocupa es bien distinto a aquel regido por el RD 391/1996, y anterior RD 1999/1981.

Valga referirnos a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2008, recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 92/2003, (reiterada en otras posteriores, como la ya citada de 6 de marzo de 2008), donde, si bien los hechos que se enjuician se corresponden con el marco normativo anterior a la Ley 58/2003, General Tributaria, ofrece la Sala una explicación muy clarificadora del cambio normativo en esta materia, en el siguiente sentido:

“TERCERO.- ... El contenido del escrito de interposición del recurso de alzada debe reunir una serie de requisitos. Así, según el art. 123.1 del citado R.P.E.A., de idéntica redacción al art. 133.1 del Real Decreto 1999/1981, en el escrito de interposición de la alzada debe exponer el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia (la de alzada) sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el apartado 2 del art. 122. (...)

Así pues, a diferencia de la posibilidad de iniciar la reclamación económica administrativa mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, a la manera de escrito de iniciación del proceso contencioso-administrativo, el escrito de interposición del recurso de alzada ha de contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concrete en el recurso) y los documentos que acompañen al mismo al no haber con posterioridad, en la segunda instancia de la vía económica administrativa, un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada mediante un escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesto el recurso, reservándose la realización de las alegaciones para un momento posterior. (...)

La interpretación conjunta de los arts. 121 y 123 del Real Decreto 391/1996, al igual que la de sus homólogos arts. 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, determina, forzosamente, ..., que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar, contenga, ya, como algo ínsito y connatural al mismo, la

exposición de los motivos en que se funde en cuanto que --como expresamente se precisa-- no es procedente en la segunda instancia el trámite de puesta de manifiesto del expediente ni habrá periodo de alegaciones, debiendo formularse éstas en el mismo escrito de interposición.

De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinario en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una virtual pretensión, vacía de contenido. (...)

Esta Sala y Sección, en su sentencia de 18 de septiembre de 2001 (rec. num. 3282/2000) ya había establecido que en los procedimientos tramitados con el Real Decreto 1999/1981 el escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones, entendiéndose en caso contrario, es decir, cuando sólo se anunciaba el recurso, que no había verdadera interposición del recurso, ya que únicamente puede entenderse planteado cuando se presentan alegaciones.

(...) si el escrito de interposición del recurso es un mero anuncio, las demás partes interesadas, entre las que se incluye al reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, desconocerán los motivos de impugnación del órgano directivo, pues el plazo de alegaciones es común de quince días, como prevé el num. 3 del art. 122 del Real Decreto 391/1996, lo que atendería al derecho del administrado a la defensa y al orden público procesal pues primero debe exponer la parte que acciona y después la parte que ejerce la oposición. En conclusión, ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 391/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La misma sentencia se hace eco en su Fundamento Quinto del sustancial cambio que opera en esta materia la nueva Ley 58/2003, General Tributaria. Igual advertencia se recoge en la sentencia de 6 de marzo de 2008 antes citada, señalando en su Fundamento Sexto, que:

"SEXTO.- No desconoce, si embargo, la Sala, como se señalaba en la citada sentencia de 30 de Enero de 2008, que "el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario constituido por el art. 241 de la nueva Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y por el art. 61.2 del "Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa" (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (RGRVA) ofrece algunos aspectos de interés en la tramitación del recurso de alzada ordinario.

Se amplía el plazo de interposición

En cuanto al órgano al que debe dirigirse el recurso,

El procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia:

a) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición --dice el art. 241.2 de la Ley 58/2003 -- deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

b) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, dice el art. 61.2, párrafo 2º, del RGRVA que el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto el doble expediente --el de aplicación de los tributos y el de la reclamación-- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. (En total, dos meses para que las partes --las que se personaron y las que no-- efectúen alegaciones). Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Si bien en aquellos pronunciamientos del Alto Tribunal las referencias al nuevo marco normativo se ofrecen a nivel didáctico o ilustrativo -por referirse los hechos a fechas anteriores a la entrada en vigor de la Ley 58/2003-, no ocurre lo mismo en posteriores pronunciamientos donde la Sala insiste en tales argumentaciones. Valga citar nuevamente la sentencia de 21 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2898/2012), en la que, tras realizar similar análisis con cita en aquella sentencia de 6 de marzo de 2008, reitera la cita::

"... Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996), al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en dicha instancia, el procedimiento de alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio o interposición y posterior formulación de alegaciones".

Insiste la sentencia en esta cuestión en posteriores Fundamentos, con cita a previos pronunciamientos de la misma Sala, como el de 11 de mayo de 2011.

Valga la copiosa jurisprudencia citada para rechazar los alegatos del sujeto pasivo en este punto, debiéndose concluir que el recurso de alzada ordinario del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha sido interpuesto en plazo, ya que éste se interpuso en fecha 21 de octubre de 2016 (habiéndose notificado la resolución impugnada a aquel órgano el 28 de septiembre de 2016), y el escrito de alegaciones se presentó en fecha 2 de diciembre de 2016, dentro del plazo de un mes que prevé la normativa desde la notificación de la providencia del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal comunicando la apertura de aquel plazo (notificación ésta que consta en el expediente haberse practicado en fecha 22 de noviembre de 2016).

Y, todo ello, por cuanto el Director del Departamento no estuvo personado en la primera instancia de la vía económico-administrativa. Sobre este aspecto ya se anticipó en el Fundamento anterior la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con cita de la sentencia de 21 de octubre de 2013, recaída en el recurso casación para la unificación de doctrina núm. 2898/2012, (donde cita y reitera previos pronunciamientos), en la que se argumenta:

"En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión".

En similares términos se pronuncia la misma Sala en su sentencia de 11 de junio de 2012 (recurso de casación núm. 2763/2010), al analizar esta misma cuestión en su Fundamento Tercero, señalando que:

"... la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender desde un punto de vista explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión, pues es lo cierto que no consta en el expediente de la reclamación que el Director del Departamento de Inspección estuviera personado en aquél tramitado ante el TEARC, lo que por otra parte le está vedado por mor del artículo 232 de la LGT 2003, que atribuye únicamente legitimación para personarse en la primera instancia del procedimiento económico-administrativo a los

obligados tributarios, a los sujetos infractores así como a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resultasen afectados por el acto o actuación tributaria.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en los artículos 241.2 LGT 2003 y 61.2 del RGRVA, se ha de considerar que el órgano administrativo recurrente en alzada obró de manera correcta, tanto al interponer el recurso en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la Resolución del TEARC ... como al formular ... alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de notificación ... de la puesta de manifiesto del expediente, ..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

QUINTO.-

Por lo que hace al fondo del asunto, debe partirse de los siguientes hechos que resultan acreditados en el expediente administrativo, y que resultan indubitados e incontrovertidos para las partes:

1) En sesión de fecha 30 de noviembre de 2009 la Junta de Socios de **D SL** acuerda (apartado 6º de la correspondiente Acta), "Se acuerda aprobar con fecha de efectos 31 de diciembre de 2009, la baja del Socio Profesional Equity D. **Rx...**, así como aprobar su retribución por permanencia o razón de edad al amparo de lo dispuesto en la reglamentación social de aplicación".

2) Consta aportada al expediente "Liquidación del interés de D **Rx...** en **D SL**, a 31 de diciembre de 2009", expedida por el Presidente y Consejero Delegado de **D SL** en fecha 31 de diciembre de 2009, en la que se señalan los diferentes conceptos e importes por los que procede realizar devoluciones a aquel socio; a continuación se transcribe la misma, si bien omitiendo la columna de "Retenciones/Deducciones", por no aportar dato relevante alguno al debate:

Concepto	Importe Bruto	Importe Neto
Devolución de aportaciones a su participación social	10.140,82	40.140,82
Devolución Préstamo Participativo	279.548,09	279.548,09
Liquidación pago ejercicio 200/2010	190.650,83	192.557,33
Retribución según Estatutos Sociales de D SL	1.350.000,00 ©	1.363.500,00
Cuenta personal, depósito IVA		(248.347,01)
Total:	1.860.339,74	1.627.399,23

© El pago de esta cantidad será exigible a partir del 4 de Enero de 2010.

En dicha liquidación aparece igualmente la firma del sujeto pasivo bajo cuatro párrafos en los que se dice, que:

§ "Estoy conforme en recibir el importe de 1.627.399,23 Euros como liquidación final ...

§ Con la anterior liquidación doy por enteramente compensados y satisfechos la totalidad de mis derechos económicos que derivan de mi asociación en **D SL** (incluidos cualquier posible derecho a retiro o pensión ...).

§ Ratifico mi intención de cumplir íntegramente las obligaciones establecidas en los Estatutos, Pactos y Reglamentos de **D SL** ...

§ Asimismo les manifiesto que, a la fecha de este documento, no conozco hecho o circunstancia alguna de las que puedan derivarse algún tipo de responsabilidades exigibles a **D SL** ...".

3) En correspondencia con aquel acuerdo, por el sujeto pasivo se expidió factura a **D SL** en fecha 4 de enero de 2010 por importe de 1.350.000,00 € (más el 16 % de IVA repercutido, 216.000 €, con una retención a cuenta del IRPF del 15 %, 202.500 €), elevándose así el importe neto a 1.363.500,00 €. En dicha factura se hacía constar por el contribuyente como descripción, "Compensación por cese de actividades económicas".

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 **D SL**), así como la imputación temporal de aquella renta al ejercicio 2010, tal como también declaró el propio contribuyente.

Visto lo anterior, 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.

SIXTO.-

Centrando así el inicial análisis de fondo en verificar la concurrencia en el caso de un período de generación de la renta superior a dos años, véase 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 período 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).

SÉPTIMO.-

Vista la normativa aplicable al caso, y fijados los hechos y calificaciones que las partes admiten como pacíficos, debemos en este punto traer al caso lo prevenido por los Estatutos de la firma **D SL**, en lo que aquí interesa.

Consta en el expediente copia de aquellos Estatutos vigentes a la fecha que nos ocupa. A reserva de hacer posteriormente cita completa de alguno de sus apartados, valga ahora reproducir parcialmente los artículos 8 y 8.bis, para tomar conocimiento del sistema de retribuciones de los socios de la firma.

ARTÍCULO 8.- Prestaciones accesorias.

1. Todos los Socios, cualquiera que sea su categoría, quedarán obligados al cumplimiento de las siguientes prestaciones accesorias comunes:

a) Guardar confidencialidad ...

...

4. Todos los Socios Profesionales quedarán personalmente obligados al cumplimiento de las siguientes prestaciones accesorias específicas:

a) Realizar ... las actividades profesionales y de gestión encomendadas por la Sociedad ...

5. La titularidad de los derechos de propiedad industrial, intelectual ... que se generen a consecuencia de la actividad profesional desarrollada por los Socios Profesionales corresponderá a la Sociedad. ...

6. Las prestaciones accesorias son consecuencia de las características especiales que concurren en una sociedad de profesionales como la presente ...

7. Las prestaciones accesorias comunes establecidas en el apartado 1 anterior tendrán carácter gratuito.

8. Las prestaciones accesorias específicas establecidas en el apartado 4 ... tendrán carácter retribuido para los socios Profesionales y su retribución se ajustará a las siguientes reglas:

I. Cantidad base anual de ... €

II. Cantidad variable, adicional a la anterior, en función del desempeño del Socio Profesional de su prestación profesional que se fijará al amparo de los siguientes criterios: ...

III. El Órgano de Administración presentará anualmente a la Junta su propuesta para la aplicación de lo establecido en este número ...

IV. También tendrán la consideración de retribución de las prestaciones accesorias específicas las contraprestaciones reguladas en los artículos 8.bis y 14 de estos estatutos ...

ARTÍCULO 8.bis .- Retribución a los socios por permanencia y razón de edad.

1. Los importes que perciba el Socio Profesional ... al amparo de este artículo, tiene la naturaleza de contraprestación de las prestaciones accesorias específicas ... La sociedad desea incentivar la permanencia de los Socios Profesionales, en tal condición, por un periodo mínimo de diez años ...

Por otra parte, la Sociedad es consciente de que las responsabilidades y los niveles de exigencia profesional que han de concurrir en todo Socio Profesional, ... son muy elevados, lo que puede suponer para él, ... un esfuerzo difícilmente asumible, especialmente a partir de determinada edad. En consecuencia, en la medida que las posibilidades económicas y las necesidades del negocio de la Sociedad lo permitan y las circunstancias que concurren en el Socio Profesional así lo aconsejen, la Junta podrá acordar las retribuciones a que se refieren los números siguientes.

2. De acuerdo con la estrategia de estimular el cese anticipado de los Socios, cuando, caso por caso, lo acuerde la Junta de Socios a propuesta del Órgano de Administración, el Socio que deje de serlo concurriendo las circunstancias siguientes: (i) su separación se produzca antes de los 62 años; (ii) tenga al menos 54 años de edad; (iii) haya sido Socio durante, al menos, 10 años ... tendrá derecho a una retribución que podrá alcanzar como máximo el resultado de la siguiente fórmula: $X = (P/12) \times M$

Donde:

X: Importe adicional

P: Para los socios Equity, el resultado de multiplicar ... (i) el promedio de unidades de participación poseído por el Socio en los tres ejercicios consecutivos en los que haya poseído más unidades de participación; (ii) por el promedio de la suma de los dividendos ..., pagados en los últimos tres ejercicios completos, dividido por el promedio del número de unidades de participación que haya tenido el Socio en esos tres ejercicios. ...

M: Si el Socio tiene 54 años de edad, 24; si tiene 55 años de edad, 24; si tiene 56 años de edad, 24; si tiene 57 años de edad, 20; si tiene 58 años de edad, 16; si tiene 59 años de edad, 12; si tiene 60 años de edad, 8; si tiene 61 años de edad, 4; y si tiene 62 años de edad, 0 ...

3. Cuando la Sociedad mediante el acuerdo de la Junta, a propuesta del Órgano de Administración, solicite a un Socio, cualquiera que sea su clase, que cese como tal, y el socio tenga al menos 41 años de edad pero menos de 54, el Socio, además del valor nominal de su participación, ... tendrá derecho a la compensación que corresponda por aplicación de la siguiente fórmula: $X = D \times Y$

Donde:

X: Importe adicional

D: Resultado de dividir por treinta y seis la suma aritmética del importe recibido por el Socio ... en los treinta y seis meses consecutivos y completos inmediatamente anteriores al cese ...

Y: Si el Socio tiene 41 años de edad, 2; si tiene 42 años de edad, 3; si tiene 43 años de edad, 4; si tiene 44 años de edad, 5; ... si tiene 49 años de edad, 10; si tiene 50 años de edad, 12; si tiene 51 años de edad, 15; si tiene 52 años de edad, 18; y si tiene 53 años de edad, 21 ...

4. Lo dispuesto en el presente artículo no supone ningún tipo de derecho adquirido para los Socios" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En esencia, sostenía la Inspección en aquella liquidación, y sostiene el Director del Departamento en el presente recurso, que el derecho del contribuyente a percibir aquella retribución nace 'ex novo', al tiempo de acordarse el cese, como consecuencia del acuerdo tomado por la Junta de Socios. Frente a ello, argumenta la resolución impugnada y el sujeto pasivo, que tal retribución trae causa de un derecho preexistente, adquirido al tiempo en el que el Socio adquiere aquella condición.

Sin perjuicio de que este Tribunal aborde más tarde esa cuestión acerca de cuándo nace aquel derecho, lo esencial para resolver el caso es analizar si en el presente caso aquella renta de 1.350.000 € responde o retribuye un 'esfuerzo' que se prolonga por periodo superior a dos años, pues, sólo en ese caso, según sostiene la jurisprudencia del tribunal Supremo, procederá aplicar la discutida reducción al concurrir aquel periodo de generación.

De la atenta lectura de aquellos preceptos de los Estatutos de la mercantil se aprecia como la 'Retribución a los socios por permanencia y razón de edad' prevista en su artículo 8.bis (tanto en el supuesto del apartado 2º como del apartado 3º), supone retribuir al socio en atención a un único hecho, instantáneo, cual es su cese, y no por un previo 'esfuerzo' o actividad prolongado en el tiempo, y la cuantificación de aquella retribución no atiende a tarea o esfuerzo previo, sino que atiende a dos únicos elementos o parámetros: las retribuciones medias de los tres últimos ejercicios y la edad del socio en el momento del cese.

Así, dicha renta no responde 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 existe 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 **D SL** y aquella 'retribución por permanencia y razón de edad'. Tal retribución únicamente trae causa del cese del socio, no de un previo servicio o 'esfuerzo' prolongado en el tiempo que haya de retribuirse. En este sentido, la resolución impugnada señala en su Fundamento Segundo que, "estamos ante indemnizaciones por la pérdida de la condición de socio".

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 **D SL** durante su permanencia en la firma como socio, retribuían los servicios prestados por éste a la firma (de acuerdo con lo previsto por el artículo 8.8 de sus Estatutos, una "cantidad base anual de ... €, sujeta a posibles ajustes", más "cantidad variable adicional a la anterior, en función del desempeño del socio Profesional .. que se fijará al amparo de los siguientes criterios: ..."); ahí sí se aprecia una perfecta correlación entre ese 'esfuerzo' y las retribuciones percibidas; 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 'retribución por permanencia y razón de edad' que ahora nos ocupa 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 retribución de 1.350.000,00 €, lo hace a cambio del cese del socio, no de un 'esfuerzo' previo y prolongado en el tiempo que haya de retribuir. Lo que retribuye **D SL** abonando aquella prestación de 1.350.000 € al Sr **Rx...**, no es un determinado 'esfuerzo' o servicios previos y prolongados en el tiempo, sino justamente lo contrario: retribuye al Sr **Rx...** por cesar en su condición de socio. 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 'retribución por permanencia y razón de edad' a un servicio o 'esfuerzo' previo a la mercantil que se hubieran prolongado en el tiempo durante más de dos años, no existe

progresividad alguna que aquella reducción deba corregir, de ahí que deba estimarse el presente recurso de alzada en este extremo, por resultar 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 el Presidente 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 resultan plenamente aplicables al caso ahora analizado, lo que ratifica 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 requiera corregir el efecto de la escala impositiva progresiva sobre la acumulación de rentas. Visto el artículo 8.bis.3 de los Estatutos de **D SL**, se aprecia que el importe de aquella *'retribución por permanencia y razón de edad'* no guarda relación alguna con los años de servicios del socio a la firma, sino, exclusivamente, con las retribuciones percibidas los últimos 36 meses y con la edad en el momento del cese. Al igual que en el supuesto analizado en aquella sentencia de 13 de julio de 2011, en el presente caso el importe de aquella prestación *“no tiene en cuenta para su percepción el tiempo en que se prestaron sus servicios”*.

Es más; aunando lo previsto en los apartados 2º y 3º de aquel artículo 8.bis de los Estatutos, se aprecia que el importe de aquella *'retribución por permanencia y razón de edad'*, se otorga - sin perjuicio de lo que luego se dirá acerca de lo previsto en el apartado 1º de aquel artículo-, a los socios que cesan como tales, con edades comprendidas entre los 41 y los 62 años. Así, en ambos casos (apartados 2º y 3º), el importe de tal retribución es el producto de dos factores:

Primer factor: que atiende a las retribuciones percibidas por el socio en los últimos 36 meses (tanto por el concepto de dividendos, como por prestaciones), y

Segundo factor: un coeficiente que inicialmente asciende con la edad del socio (desde un valor de 2 a los 41 años, hasta un valor de 24 a los 54-56 años), y que desciende posteriormente (desde aquel valor de 24 a los 56 años, hasta el valor de 0 a los 62 años).

Lo anterior evidencia que la tal *'retribución por permanencia y razón de edad'* no atiende, responde, retribuye o tiene por naturaleza compensar unos servicios previos o *'esfuerzo'* prolongado en el tiempo más de dos años, sino que retribuye al socio por dejar de ostentar tal condición.

Por tomar un par de valores ejemplarizantes o ilustrativos del caso (obviando las previas retribuciones que pudieran alterar en uno u otro sentido el valor de la prestación), véase como un socio que cesa en la firma a la edad de 43 años duplica la *'retribución por permanencia y razón de edad'*, respecto de otro socio que cesa a la edad de 41 años, en tanto que en el primer caso el coeficiente 'Y' es 2, y en el segundo es 4. Si la *'retribución por permanencia y razón de edad'* retribuyese o respondiese a previos servicios prestados por el socio, ¿cómo explicar esa diferencia del 100 % en el importe de la retribución sin atender a los años de servicio en la firma?. Esa diferencia llega a su punto álgido si comparamos el importe de la prestación que resulta de aquel socio que cesa con una edad de 41 años, respecto de otros que cesan a la edad de 53 a 56 años, en cuyo caso la diferencia del importe de tales retribuciones ascendería a más del 1.000 %.

Si vamos más allá, vemos como el importe de tal retribución resultaría el mismo para un socio que cesara a la edad de 43 años que para otro que cesara a la edad de 61 (los coeficientes 'M' e 'Y' toman el valor de 4). O que para socios de edades tan dispares como de 40 años y 62 años, el importe de tal retribución es cero.

Difícilmente dos socios que cesaran como tales a las edades de 43 y 61 años habrán prestado a lo largo de su carrera profesional los mismos servicios a la firma **D SL**, y, de acuerdo al artículo 8.bis de los Estatutos –con la salvedad de lo que después se argumentará respecto del apartado 1º de aquel artículo-, ambos recibirían como *'retribución por permanencia y razón de edad'* el importe de sus retribuciones medias más inmediatas multiplicado por 4.

Lo visto en los párrafos precedentes ratifican lo ya anticipado, en cuanto que tal *'retribución por permanencia y razón de edad'* así considerada por los Estatutos, no retribuye, atiende, responde o tiene por naturaleza compensar unos servicios previos o *'esfuerzo'* prolongado en el tiempo más de dos años, sino que retribuye al socio por dejar de ostentar tal condición. 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 ...".

Tanto la resolución recurrida como el escrito de alegaciones del contribuyente, invocan la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de marzo de 2009 (recurso núm. 1606/2008), donde se dice analizar un supuesto similar al presente.

Al margen de que tal asunto se refiere al cese del reclamante como socio de una entidad distinta de la que aquí se trata, este Tribunal considera más acertada la reciente 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 sí se analiza la eventual aplicación de aquella reducción sobre la *'retribución por permanencia y razón de edad'* percibida por un socio de la misma firma **D SL**, referido en ese caso a un supuesto de los previstos en el apartado 2º de aquel artículo 8.bis (socios de edad entre los 54 y 61 años). 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 la renta satisfecha con ocasión de cese de la condición de socio carece de período de generación superior a dos años.

Esta conclusión resulta decisiva para concluir la improcedente aplicación de aquella reducción del 40 %, por lo que tal reducción únicamente procederá si estamos ante alguno de los supuestos tasados de *‘rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo’* del artículo 25 del reglamento.

No obstante, respecto a esta misma cuestión del *‘periodo de generación superior a dos años’*, tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional impugnada, como las argumentaciones del sujeto pasivo, fundan el sentido de su fallo y pretensión, respectivamente, en una serie de consideraciones que, aunque erróneas o inocuas a la pretensión que aquí se analiza, no pueden dejarse sin respuesta, de ahí que a continuación se aborden en los siguientes fundamentos de derecho.

OCTAVO.-

Como ya avanzamos, la segunda cuestión de fondo a analizar se centra en si el derecho al cobro de la renta nació *‘ex novo’* mediante acuerdo de la Junta aquel 30 de noviembre de 2009 en la que se acuerda el cese del socio, o si era un derecho preexistente del socio, nacido al tiempo de ser nombrado como tal, en atención a las previsiones contenidas en los Estatutos de la firma, determinando el momento del cese tan solo su exigibilidad.

Lo primero es sostenido por el acuerdo de liquidación inicialmente impugnado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, así como por como por el Director del Departamento en sus alegaciones. Tal consideración era además compartida por el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, según se acredita en previos pronunciamientos sobre idénticos casos que el aquí analizado (resoluciones de 25/09/2012, núm 46/6916/2011, de 20/12/2012, núm 46/3027/2011 y de 19/05/2015, núm. 46/3765/2013).

Sin enfrentarse abiertamente a tal consideración, sí que la resolución impugnada, y los alegatos del sujeto pasivo, sostienen que el derecho a percibir tal prestación nace del derecho recogido en los Estatutos, de la que no puede rehuir la mercantil en caso de cese acogido a aquel artículo 8.bis de los Estatutos (siempre que se cumplan aquellos requisitos de edad y permanencia en el supuesto del apartado 2º). Señala la resolución impugnada que *“el socio que se ve afectado por la decisión unilateral de la Junta que decide cesarle, tiene derecho, en tanto que esté vigente la disposición señalada, a percibir la compensación, calculada en los términos en la misma detallados”*; añade el Tribunal de instancia, identificando un periodo mínimo de treinta y seis meses como socio para acceder a dicha retribución, que, *“debe entenderse que el profesional, al ser promocionado a la categoría de socio, con una edad inferior a los 51 años ... empieza a generar un derecho a la indemnización, que tan sólo será efectivo si la sociedad de forma unilateral decide su cese, habiendo transcurrido el citado plazo de treinta y seis meses”*.

Pues bien, como ya hemos apuntado, una vez afirmado que la renta a la que nos venimos refiriendo no tiene periodo de generación superior a dos años, en puridad ya no sería necesario más análisis, pues queda descartado, de modo directo, que se haya cumplido el requisito legal al que se refiere el artículo 32 de la Ley del IRPF, en lo que hace al *‘periodo de generación’*.

Así, aunque pudiese afirmarse –como sostiene el contribuyente- que el derecho al cobro de una renta nació varios años antes de que esta se impute temporalmente, si dicha renta no retribuye un esfuerzo o actividad continuada no cabe hablar de la existencia de período de generación superior a dos años, tal y como éste se define por el Tribunal Supremo, y no procederá la aplicación de la reducción. Claro está que aquel derecho puede nacer en fechas muy anteriores a hacerse efectivo, de estar el mismo sujeto a condición suspensiva (como puede ser el establecimiento de primas o retribuciones por consecución de determinado objetivo: valor de cotización de las acciones, volumen de ventas, etc), y, en esos casos, no duda la doctrina ni este Tribunal acerca de la existencia de un previo periodo de generación.

Si, por el contrario, la conclusión es que el derecho a percibir aquella retribución nació mediante acuerdo de la Junta el 30 de noviembre de 2009, ello impediría hablar de la existencia de un previo período de generación, lo que estaría confirmando, de modo indirecto, la conclusión ya alcanzada en el Fundamento anterior.

Hechas las anteriores precisiones, abordaremos el debate que plantean las partes, pudiendo anticiparse que este Tribunal no comparte las consideraciones expresadas en la resolución impugnada, a la vista de los Estatutos de la firma **D SL**, ya que sólo cuando la Junta lo decide (en aquel acuerdo de 30 de noviembre de 2009), el contribuyente tiene derecho al cobro de aquella retribución, sin que los Estatutos se lo hubieran conferido al tiempo de acceder a la condición de socio.

Tribunal de instancia y sujeto pasivo consideran que, de cumplirse las exigencias previstas en los apartados 2º y 3º de aquel artículo 8.bis, la firma **D SL** resulta obligada a abonar dicha retribución. Sostienen que estamos en un supuesto como el descrito, pero, como se verá, los Estatutos lo desmienten.

Así, recoge el apartado 1º de aquel artículo 8.bis tan citado, que:

“Los importes que perciba el Socio Profesional ... al amparo de este artículo, tiene la naturaleza de contraprestación de las prestaciones accesorias específicas ... La sociedad desea incentivar la permanencia de los Socios Profesionales, en tal condición, por un periodo mínimo de diez años ...

Por otra parte, la Sociedad es consciente de que las responsabilidades y los niveles de exigencia profesional que han de concurrir en todo Socio Profesional, ... son muy elevados, lo que puede suponer para él, ... un esfuerzo difícilmente asumible, especialmente a partir de determinada edad. En consecuencia, en la medida que las posibilidades económicas y las necesidades del negocio de la Sociedad lo permitan y las circunstancias que concurren en el Socio Profesional así lo aconsejen, la Junta podrá acordar las retribuciones a que se refieren los números siguientes”.

La lectura de aquel precepto evidencia que estamos ante una retribución (tanto la referida en su apartado 2º como en el 3º), cuyo abono reside o pivota en la discrecionalidad de la mercantil. De ninguna otra manera puede entenderse esa concatenación de condicionales que allí se recogen:

- *en la medida que las posibilidades económicas y las necesidades del negocio de la Sociedad lo permitan y las circunstancias que concurren en el Socio Profesional así lo aconsejen, la Junta podrá acordar las retribuciones a que se refieren los números siguientes*

Así, la firma **D SL** “podrá” acordar el abono de tales retribuciones “*en la medida que las posibilidades económicas y las necesidades del negocio lo permitan*”, y en la medida que “*las circunstancias que concurren en el Socio Profesional así lo aconsejen*”.

Las ‘posibilidades económicas’ de la empresa, las ‘necesidades de negocio’ de la firma, o, las ‘circunstancias que concurren en el socio’, constituyen condiciones indeterminadas e indeterminables, dado que ni aparecen delimitadas en los Estatutos, ni existen criterios objetivos que permitan su evaluación, lo que resulta sinónimo de dejar en manos de la firma **D** la decisión de abonar, o no abonar, tal ‘retribución por permanencia y razón de edad’, con absoluta discrecionalidad.

Así las cosas, no estamos ante ningún derecho del socio que surja al tiempo de acceder éste a la firma **D SL**. Ni tan siquiera puede hablarse de un derecho latente o potencial, sujeto a condición, pues ya hemos visto que la concesión de dicha prestación se deja al libre arbitrio o discrecionalidad de la firma.

Esta afirmación resulta incuestionable a tenor de lo previsto por el artículo 1115 del Código Civil, donde se dispone que, *“Cuando el cumplimiento de la condición dependa de la exclusiva voluntad del deudor, la obligación condicional será nula. Si dependiere de la suerte o de la voluntad de un tercero, la obligación surtirá todos sus efectos con arreglo a las disposiciones de este Código”*.

Por lo tanto, no hay obligación válida alguna de la sociedad ni, por tanto, derecho alguno de los socios.

A lo sumo, puede hablarse de una mera esperanza expectativa o posibilidad del socio, quien puede guardar mayores o menores esperanzas o anhelos de que, al tiempo de cesar en la firma, de ostentar una edad entre los 41 y los 61 años, pueda resultar beneficiario de aquella prestación, si la firma así lo decide.

Lo anterior confirma la posición de la Inspección en aquel acuerdo de liquidación, así como la del Director del Departamento (e incluso la del propio Tribunal de instancia en previos pronunciamientos), cual es la de estar en presencia de un derecho que nace *‘ex novo’*, al tiempo que la referida Junta de Socios de D SL de 30 de noviembre de 2009, en la que se acuerda su cese y el abono de aquella retribución. Como se señala en el apartado 6º del Acta que recoge los acuerdos adoptados por la Junta en aquella fecha:

“Se acuerda aprobar con fecha de efectos 31 de diciembre de 2009, la baja del Socio Profesional Equity D. Rx..., así como aprobar su retribución por permanencia o razón de edad al amparo de lo dispuesto en la reglamentación social de aplicación”.

Así, además de surgir *‘ex novo’* al tiempo de acordarse su abono por la Junta en sesión de 30 de noviembre de 2009, ni siquiera puede hablarse de un derecho latente o potencial que existiera desde la incorporación del contribuyente a la categoría de socio, como ampliamente se ha argumentado anteriormente. No estamos ante ninguna retribución diferida.

Lo concluido en el Fundamento anterior ya imponía la estimación del presente recurso de alzada. La circunstancia de estar ante un derecho que nace *‘ex novo’* al tiempo de celebrarse aquella Junta de Socios el 30 de noviembre de 2009, sin la previa concurrencia de un derecho latente o potencial, coadyuva la decisión que sostiene la improcedente aplicación de la referida reducción sobre aquella retribución al tiempo de incorporar la misma a la base imponible del impuesto.

Véase que, como recuerda el Director del Departamento en su escrito de alegaciones, sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 5 de julio de 2016 (RG.7572/2012). En dicha resolución, al analizar esta misma cuestión respecto de la retribución percibida por un socio de la misma firma **D SL**, de las referidas en el apartado 3º de aquel artículo 8.bis, este Tribunal ya afirmó que:

“... tal como ha considerado la inspección, el derecho al cobro de la compensación económica surge “ex novo” en el propio acto por el que sociedad y persona física acuerdan desvincularse ...

... este Tribunal entiende que la exigibilidad de la indemnización surge en el momento de la resolución del contrato y lo hace mediante acuerdo suscrito entre las partes, por lo que difícilmente se puede considerar renta con un período de generación, ni retrospectivo ni prospectivo. Es únicamente en el momento del acuerdo de resolución contractual en el que surge el derecho a cobro de los conceptos indemnizables. ...

En definitiva, el derecho al cobro de la indemnización surge en el acto en que, previa negociación entre las partes, se acuerda la desvinculación entre la sociedad y la persona física y se conviene la cuantía a percibir por el obligado tributario, lo que imposibilita la consideración de existencia de períodos temporales concretos de generación de renta”.

Fijada así la *‘obligación’* de abono de aquella retribución por parte de la firma **D SL** -en caso de ceses de socios con edades comprendidas entre 41 y 61 años-, encuentra todo su sentido lo prevenido por el apartado 4º del tan citado artículo 8.bis de los Estatutos, según el cual:

“Lo dispuesto en el presente artículo no supone ningún tipo de derecho adquirido para los Socios”.

Tal precepto no sólo evidencia que no estamos ante ningún derecho que asista a los socios, de percibir aquella retribución en caso de cese, sino que tan siquiera puede hablarse de la existencia de un derecho potencial o latente que pudiera entenderse que concurre desde el momento en que el socio adquiere tal condición. Sólo en ese contexto puede la firma **D SL** eludir cualquier compromiso de abono de aquella retribución, sin que ningún socio pudiera invocar la existencia de un previo *“derecho adquirido”*, como nos aclara aquel apartado 4º.

En este ámbito, para finalizar el presente Fundamento, referirse a las alegaciones del contribuyente, quien sostiene que el acuerdo de la Junta de Socios en la que se acuerda el pago de aquella retribución es un mero acto formal, dado que el derecho a percibir la misma deriva directamente de la aplicación de los Estatutos. Lo argumentado anteriormente desmiente tal postulado, toda vez que, a la vista de los recogido en los Estatutos, el derecho del socio a percibir dicha *‘retribución por permanencia y razón de edad’* surge del acuerdo de la Junta celebrada el 30 de noviembre de 2009, sin que tan siquiera pueda hablarse de la existencia de un previo derecho latente o potencial.

NOVENO.-

Sostiene igualmente la resolución impugnada que el derecho a percibir la retribución prevista en el apartado 3º de aquel artículo 8.bis de los Estatutos, *“requiere una antigüedad de 3 años”*, lo que dice inferirse de la mecánica de cálculo del importe de la indemnización en ese caso. Señala al respecto la resolución impugnada que:

“... aún cuando la indemnización no varía en función del periodo de servicios prestados a la sociedad por el socio que cesa en su condición, sí que se establece de modo implícito un requisito de antigüedad mínimo para tener derecho a la misma. En efecto, la base del cálculo de la indemnización es el resultado de dividir por treinta y seis la suma aritmética del importe recibido por el socio, en la Compañía en la que tenga la categoría de Socio Profesional, en los treinta y seis meses consecutivos y completos inmediatamente anteriores al cese. En consecuencia, hay un requisito de antigüedad mínima de treinta y seis meses o tres años”.

Afirma el sujeto pasivo en sus alegaciones que *“acierta plenamente el TEARV cuando dice que existe un plazo mínimo de generación de 36 meses”*.

Insistir en que tal cuestión no es decisiva a los efectos que ahora se discuten, pues, como ya se ha dicho, lo decisivo para entender la existencia de un previo periodo de generación es determinar si aquella retribución satisface un previo ‘esfuerzo’ del socio prolongado en el tiempo, y esta cuestión ya ha sido analizada en Fundamentos precedentes.

En cualquier caso, no comparte este Tribunal las afirmaciones que se realizan en la resolución impugnada acerca de la pretendida exigencia de una antigüedad mínima de tres años en la condición de socio, de ahí que se aborde a continuación la cuestión.

Cierto es que aquellos Estatutos recogen la exigencia de que se *“haya sido socio durante, al menos, 10 años (computando tanto los años de permanencia como Socio Equity como los socios Non-Equity)”*, pero dicho requisito se circunscribe al apartado 2º de aquel precepto (edades del socio entre 54 y 62 años). Para el supuesto que ahora nos ocupa, contemplado por el apartado 3º de aquel artículo de los Estatutos, nada se dice acerca de la exigencia de un periodo mínimo en calidad de socio. Ahora bien, sostiene la resolución recurrida que la exigencia de aquel periodo mínimo como socio *“se establece de modo implícito”* al fijar *“la base del cálculo de la indemnización”*.

El precepto en cuestión dispone lo siguiente:

“... tendrá derecho a la compensación que corresponda por aplicación de la siguiente fórmula: $X = D \times Y$

Donde:

X: Importe adicional

D: *Resultado de dividir por treinta y seis la suma aritmética del importe recibido por el Socio ... en los treinta y seis meses consecutivos y completos inmediatamente anteriores al cese ...*

Para el cálculo de la retribución de los últimos treinta y seis meses se tendrá en cuenta lo siguiente: (i) se tomarán los 36 meses consecutivos y completos inmediatamente anteriores al momento del cese; (ii) la retribución de cada uno de los meses será una parte proporcional en base mensual de la retribución correspondiente al ejercicio al que corresponda el mes en cuestión. En el caso de que existieren ejercicios con duración diferente a periodos de doce meses, se efectuarán los cálculos necesarios para corregir los efectos derivados de la estacionalidad de los resultados.

Y: *Si el Socio tiene 41 años de edad, 2; si tiene 42 años de edad, 3 ...”.*

De la lectura de aquel apartado de los Estatutos no se infiere lo sostenido en la resolución impugnada.

Aquella norma impone promediar entre 36 lo recibido por el socio en los 36 meses anteriores al cese, a efectos de cuantificar el importe de tal retribución, pero eso en ningún caso supone la exigencia de un periodo mínimo de 36 meses como socio de la firma. No impiden los Estatutos que un socio con dos, seis, catorce o veintisiete meses de antigüedad como socio de la firma, acceda a lo contemplado en aquel apartado 3º, siempre que al tiempo del cese cuente *“al menos 41 años de edad pero menos de 54”* ; lo que sí ocurrirá si el socio que cesa no alcanza una antigüedad en la firma de 36 meses como socio, es que la media de sus retribuciones a efectos de ese cálculo (factor ‘D’), se verá perjudicada y minusvalorada, por cuanto que a los efectos de cuantificar ese valor de ‘D’, se dividirá la suma aritmética de un número de retribuciones mensuales menor de 36, entre 36.

Por si pudieran quedar dudas, véase que cuando los Estatutos recogen que *“se tomarán los 36 meses consecutivos y completos inmediatamente anteriores al momento del cese”*, el término ‘completo’ alude a que la retribución que se tendrá en cuenta a los efectos será la correspondiente a un mes ‘completo’, sin que de ello pueda inferirse que la norma está exigiendo aquel periodo mínimo como socio de la Firma de 36 meses. Para mayor aclaración, véase que el apartado 2º de aquel artículo está redactado en similares términos, pero refiriéndose a *“los tres últimos ejercicios completos”*, donde sí hay que atender a ‘ejercicios completos’ (no meses completos), lo cual guarda concordancia con el hecho de que en ese caso regulado en el apartado 2º se exige un periodo mínimo de 10 años como socio de la firma.

En cualquier caso, no debe confundirse la eventual existencia de un previo periodo de generación, con el particular modo de cálculo o cómputo del importe de la renta que se satisface. Como advierte la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de julio de 2011, antes citada, *“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”*. E igualmente procede recordar el pronunciamiento del Alto Tribunal de 19 de julio de 2012, antes ya citado, cuando afirma 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”*.

DÉCIMO.-

Valga finalizar estos Fundamentos referidos al ‘periodo de generación’ de la renta, para rechazar la afirmación de la resolución impugnada en la que se sostiene que estamos ante una indemnización por cese acordado de forma unilateral por la sociedad.

La resolución impugnada mantiene que, aunque tanto en el supuesto contemplado en el apartado 2º de aquel artículo 8.bis de los Estatutos, como en los supuestos recogidos en el apartado 3º, *“estamos ante indemnizaciones por la pérdida de la condición de socio”*, se sostiene que, *“mientras que la primera [apartado 2º] ... se configura como un incentivo al cese voluntario, la segunda [apartado 3º] compensa la pérdida de la condición de socio acordada de forma unilateral por la sociedad”*. Acoge el sujeto pasivo en sus alegaciones tales conclusiones, en aras de sostener o identificar una diferencia entre los supuestos contemplados en ambos apartados de aquel artículo 8.bis, que conduzca al reconocimiento de la existencia de un ‘periodo de generación de la renta’.

Insistir de entrada en el hecho de que, sea acordado o sea impuesto aquel cese por la sociedad, ello no altera las conclusiones obtenidas por este Tribunal. Recordar que lo esencial para sostener la previa existencia de un periodo de generación no es que el cese sea acordado o impuesto, sino que aquella retribución responda a un esfuerzo prolongado en el tiempo, según sostiene la Jurisprudencia que ampliamente se ha citado en la presente resolución. Así las cosas, el debate que ahora se aborda se evidencia estéril a los efectos de la eventual aplicación al caso de aquella reducción del 40 %, pero ello no hace que este Tribunal eluda tal debate.

Aclarado lo anterior, valga añadir que tampoco comparte este Tribunal que estemos ante *“la pérdida de la condición de socio acordada de forma unilateral por la sociedad”*, como se sostiene en la resolución impugnada.

Dispone aquel apartado 3º al que en este caso debemos referirnos, que:

“Cuando la Sociedad mediante el acuerdo de la Junta, a propuesta del Órgano de Administración, solicite a un Socio, cualquiera que sea su clase, que cese como tal, y el socio tenga al menos 41 años de edad pero menos de 54, el Socio, además del valor nominal de su participación, ... tendrá derecho a la compensación ...”.

No parece que el término *‘solicitud’* suponga imposición alguna al socio, así que no tiene amparo en los Estatutos aquella afirmación de la resolución impugnada. A esa misma situación se refiere el apartado 2º en términos de, *“el socio que deje de serlo”*.

Además, véase que el artículo 12.1 de aquellos Estatutos dispone que *“los socios tendrán derecho a separarse de la sociedad en cualquier momento”*, y el artículo 13 sí recoge los supuestos en los que la sociedad podrá *‘acordar de forma unilateral’* (por hacer uso de los términos de la resolución impugnada), la salida del socio de la firma. Dispone aquel artículo 13 bajo el epígrafe *‘Exclusión de socios’*, que:

1. *La sociedad podrá excluir al socio en los siguientes casos:*

- a) *Incumplimiento de su obligación de realizar ... cualquiera de sus prestaciones ...*
- b) *El incumplimiento ... obligación derivada del contrato de sociedad.*
- c) *Haber causado daños o perjuicio a la sociedad.*
- d) *... embargo de sus participaciones ...*
- e) *Haber cumplido el Socio la edad de sesenta y dos años.*
- f) *... adjudicación judicial de sus participaciones ...*
- g) *El fallecimiento del socio.*
- h) *La concurrencia ... circunstancia que lo inhabilite para ejercer la profesión ...*
- i) *... exclusión del socio capitalista ...*
- j) *La “justa causa de exclusión”, debiendo entenderse por tal cualquier comportamiento o circunstancia del Socio idóneos para perturbar el funcionamiento de la sociedad ...*
- k) *Cese anticipado del socio, a partir de la fecha en que el mismo haya cumplido la edad de 56 años, previa propuesta del Órgano de Administración de la Junta de Socios.*

2. *Las causas de la e) a la letra g) ... determinarán la exclusión automática del socio desde la fecha de su producción; la causa de la letra d) En los demás casos la exclusión tendrá lugar en virtud de acuerdo de la Junta. El acuerdo de exclusión deberá ser motivado y será eficaz ...”.*

Las causas de exclusión recogidas por los Estatutos que acabamos de transcribir (además de las que resulten con carácter general del ordenamiento jurídico), son los únicos supuestos en los que la sociedad “podrá excluir al Socio”, aún en contra de la voluntad de éste, de ahí que la resolución impugnada, de sostener que estamos ante el cese del socio unilateralmente adoptado por la mercantil, debiera haber identificado entre las enumeradas en aquel artículo 13, qué causa considera que concurre en este supuesto.

Frente a ello, la observación de los preceptos transcritos de los Estatutos conducen a la conclusión contraria de la sostenida en la resolución impugnada, esto es, que el cese del Sr **Rx...** no se adoptó ‘de forma unilateral’ por la sociedad, sino por acuerdo, convenio o interés de ambas partes.

Véase que entre las causas de exclusión contempladas en los Estatutos que habilitan a la sociedad a excluir al socio, está el cumplimiento de la edad de 62 años, o el ‘cese anticipado’ a partir de la edad de 56, situaciones ambas referidas en aquel apartado 2º del artículo 8.bis, pero no identifican los Estatutos ‘causa de exclusión’ alguna con referencia a lo establecido en el apartado 3º del artículo 8.bis.

Excluyendo el ‘fallecimiento del socio’, pudiera haberse argumentado por la resolución impugnada que en el presente caso el socio ‘incumplió sus obligaciones como tal’, o que ‘causó daños o perjuicios a la sociedad’, o que ‘sus participaciones fueron embargadas u objeto de adjudicación judicial’, o que ‘concurrió causa que lo inhabilitó para ejercer su profesión’, o que ‘concurrió causa justa de exclusión que puso en peligro la consecución de los fines de la sociedad’, pero tales hipótesis deben descartarse por no constar en el expediente acuerdo alguno de la Junta de Socios en ese sentido, siendo que, como impone aquel artículo 13.2 de los Estatutos, “el acuerdo de exclusión deberá ser motivado”. Frente a la necesaria motivación del acuerdo de la Junta de Socios en caso de “exclusión” de uno de los socios, el Acta de la sesión de aquella Junta de 30 de noviembre de 2009 recoge lo siguiente:

*“Se acuerda aprobar con fecha de efectos 31 de diciembre de 2009, la baja del Socio Profesional Equity D. **Rx...**, así como aprobar su retribución por permanencia o razón de edad al amparo de lo dispuesto en la reglamentación social de aplicación”.*

Por otro lado, resultaría inexplicable que si la exclusión como socio de la firma del Sr **Rx...** respondiera a una actuación de éste subsumible en alguna de las causas de exclusión antes referidas –salvo las que atienden objetivamente a la edad del socio cesado-, el Sr. **Rx...** se hubiera visto beneficiado con aquella retribución de 1.350.000 €, cuando, a la vista de lo prevenido por el apartado 1º de aquel artículo 8.bis, reside en la discrecionalidad de la firma **D SL** el abonar tal retribución al socio que cesa atendiendo, pues, como contempla tal precepto, la Junta “podrá” acordar tal retribución “en la medida que las circunstancias que concurran en el Socio Profesional así lo aconsejen”.

DÉCIMOPRIMERO.- Sostiene a continuación la resolución impugnada la falta de concurrencia en el caso analizado, de la previsión contenida en el tercer párrafo del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF. Recordemos que aquel precepto dispone que:

“Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, ..., 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”.

Advertir nuevamente que la cuestión que esta cuestión se evidencia estéril en lo que hace al sentido del fallo de la presente resolución, toda vez que este Tribunal ya ha concluido la inexistencia de ‘período de generación superior a dos años’, por lo que no habría que acudir a analizar a aquel tercer párrafo del artículo 32.1 transcrito. Ahora bien, dada la divergencia o desacuerdo al respecto que manifiestan abiertamente las partes del presente procedimiento, y, en atención a eventuales impugnaciones de la presente resolución, este Tribunal conviene acertado dirimir esta cuestión.

Señala la resolución impugnada al respecto, en contra del acuerdo de liquidación de la Inspección que se recurría en primera instancia, que:

“También debe señalarse que este tipo de retribuciones, en absoluto, guardan identidad de razón con aquéllas a las que la Inspección alude en su acuerdo, propias del ejercicio profesional en asuntos que requieren un periodo dilatado, en ocasiones de años, pero que en el ejercicio de esa actividad profesional se obtienen de forma regular o habitual. No, la retribución que analizamos, por la causa que la origina, que es el cese en la condición de socio, se da una sola vez, sin que exista, en modo alguno, obtención de forma regular o habitual”.

El Director del Departamento ratifica las argumentaciones del Acuerdo de liquidación, al señalar que, *“aún cuando se llegase a estimar, como hace el TEAR, que el rendimiento responde a una actuación desarrollada a lo largo de un periodo de tiempo, no resulta de aplicación la reducción por proceder del ejercicio de una actividad económica en la que de forma regular o habitual se obtienen este tipo de rendimientos”*, todo ello, haciéndose eco de numerosas resoluciones de la Dirección General de Tributos.

No desconoce este Tribunal pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo como los de 15 de julio de 2004 (recurso de casación núm. 1364/1999) o de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación en unificación de criterio núm. 183/2003), en los que aquel Tribunal acogía la procedencia de dicha reducción en supuestos en los que, en el ejercicio de la actividad propia de profesionales, una renta en cuestión se había generado en periodo superior a dos años. Ahora bien, esta última sentencia se hace eco del cambio normativo que introdujo desde el primero de enero de 2007 la Ley 35/2006, del IRPF, cuando excluye de dicha reducción a *“aquellos rendimientos que, ..., procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos”*.

Desde la vigencia de dicho precepto son numerosas las resoluciones de la Dirección General de Tributos que se han pronunciado sobre esta cuestión, pudiendo citar, por todas, la reciente de fecha 10 de mayo de 2016 (núm V2007-16), donde, frente a los rendimientos obtenidos por un *“abogado-asesor fiscal que el ejercicio de su profesión interviene en unos procedimientos ... que se inician en 1992 con la comprobación inspectora (se suscriben actas de disconformidad) y continúan una vez superada la fase administrativa con las fases económico-administrativa y contencioso administrativa, finalizando en 2005”*, señala aquel órgano que:

“... la única posibilidad de aplicación de la reducción vendría dada por la existencia de un período de generación superior a dos años. Posibilidad que —teniendo en cuenta lo expresamente dispuesto en el transcrito párrafo tercero del artículo 32.1— también procede descartar por el hecho de proceder los rendimientos objeto de consulta del ejercicio de una actividad económica —la abogacía— que de forma regular o habitual da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la defensa jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo más allá de dos años.

En relación con lo expuesto en el párrafo anterior, procede indicar (al mencionarse en el escrito de consulta) que la resolución nº 00/284/2011, de 31 de enero de 2013, del Tribunal Económico Administrativo Central, dictada en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, y que comportaba la consideración como rendimientos irregulares (por entender existente un período de generación superior a dos años) de determinados rendimientos profesionales, se refería a la anterior normativa del IRPF ..., normativa que no contemplaba lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 32.1 de la vigente ley”.

Dicho lo anterior, en el presente caso estamos ante un contribuyente que venía obteniendo *“de forma regular o habitual”* rendimientos derivados de los servicios profesionales que éste prestaba a la firma **D SL**, y que ésta venía retribuyendo de acuerdo con lo previsto por el artículo 8.8 de sus Estatutos (*“cantidad base anual de ... €, sujeta a posibles ajustes”, más “cantidad variable adicional a la anterior, en función del desempeño del socio Profesional .. que se fijará al amparo de los siguientes criterios: ...”*). Éstas son las retribuciones que *“de forma regular o habitual”*, año tras año, ha venido percibiendo el socio por los servicios profesionales prestados a la firma.

Pero la retribución que aquí nos ocupa no remunera aquellos servicios prestados y recompensados por el sujeto pasivo *“de forma regular o habitual”*, sino que la *‘retribución por permanencia y razón de edad’* retribuye al socio por dejar de ostentar tal condición, por su cese como tal, de ahí que no puede

entenderse que dicha retribución, excepcional por definición, participe del carácter de aquellos otros rendimientos que “*de forma regular o habitual*” obtiene el contribuyente en el “*ejercicio de una actividad económica*”.

Guarda así razón la resolución impugnada y los alegatos del contribuyente, en cuanto no concurre en el caso la causa de exclusión de aquel apartado 3º del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, no obstante lo cual, como ya se avanzaba, ello no altera el sentido del fallo de la presente resolución, en tanto no concurre en el presente caso, como ampliamente se ha argumentado en los Fundamentos precedentes, “*período de generación superior a dos años*” con relación a la aquella retribución por cese del socio.

DECIMOSEGUNDO.-

Iniciábamos el análisis de la cuestión de fondo del presente recurso de alzada ordinario, (Fundamento Quinto), 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 concurrencia en el caso 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 de 5 de diciembre de 2013 sostenía al respecto que no estábamos en la causa enumerada en el apartado b) de aquel artículo del Reglamento, por cuanto estamos ante una resolución contractual, no ante el cese de una actividad, citando diferentes resoluciones de la Dirección General de Tributos.

La resolución aquí impugnada no dice nada al respecto, al haber entendido que ya procedía tal reducción por concurrir período de generación de la renta superior a dos años.

Las alegaciones del Director del Departamento insisten en lo argumentado en el acuerdo de liquidación, en tanto que la retribución que ahora nos ocupa se satisface por el cese de la relación mercantil que unía al socio con la sociedad, sin haber acreditado el contribuyente que la obtención de aquellas prestaciones le inhabiliten o impidan el ejercicio de la actividad económica que venía desarrollando.

Por último, el sujeto pasivo manifiesta ante este Tribunal que la norma reglamentaria no exige que el cese implique necesariamente a toda actividad económica, ni tan siquiera cambiar de CNAE (pasar de asesor a carpintero), pues lo que exige la norma para acogerse a aquel apartado b) del artículo 25.1 es que la retribución compense el cese en el desarrollo de una actividad determinada. Además, se señala que con posterioridad a aquel cese no ha percibido rendimientos de la actividad económica: hasta el

3/06/2012 no obtuvo ningún ingreso que pudiera ser considerado rendimiento de la actividad o del trabajo personal; del 4/06/2012 al 7/07/2015 percibió retribuciones de la Administración Pública como alto cargo de la Generalitat Valenciana; desde julio de 2015 manifiesta encontrarse en situación de desempleo.

Visto aquel precepto debe calificarse como ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación en este punto, así como las alegaciones del Director del Departamento.

De entrada, 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, y a la vista del amplio y exhaustivo análisis que se ha realizado en la presente resolución de aquella *'retribución por permanencia y razón de edad'* de suyo es concluir que no estamos ante una *"Indemnizaciones ... por cese de actividades económicas"*, sino ante una retribución que compensa o remunera la salida del socio de la sociedad **D SL**. 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.

Interpreta erróneamente el sujeto pasivo aquel precepto al identificar *"... cese de actividades económicas"* con *'cese de una determinada actividad'*, tratando de que el cese en la condición de socio que remunera aquella retribución, pueda tener encaje o cobijo en la norma como *'cese de una determinada actividad'*.

La norma es clara al condicionar o exigir que la causa por la que se percibe la *"indemnización"* sea el *"cese de actividades económicas"*, y, en ningún caso, la firma **D SL** está satisfaciendo al sujeto pasivo cantidad alguna porque éste *'cese en la actividad económica'* que desarrollaba, limitándose aquella renta de 1.350.000 € a retribuir al socio por su separación de la sociedad.

Claro está que el sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto por los Estatutos, viene obligado a una serie de deberes y abstenciones *"aún cuando el Socio haya perdido, por cualquier causa, su condición de tal"* (artículo 8.2 de aquellos Estatutos), entre las que está, *"no dedicarse, ni como profesional autónomo, ni como agente, socio ... a la prestación de servicios o realización de actividades equivalentes a las de la Sociedad"*, pero dicho deber de abstención se limita en el tiempo en 25 meses, lo que ratifica que dicha retribución lo es por cese del socio, y no por cese de la actividad económica. En este sentido pueden citarse las distintas resoluciones de la Dirección General de Tributos que ya se recogen en las alegaciones formuladas por el Director del Departamento, y que pueden darse por reproducidas, en tanto que señalan todas ellas que, las cantidades que se perciben por cesar la relación que unía al profesional con la sociedad no lo son, como en el presente caso, por cesar en la actividad sino por cesar en tal relación.

Alude el contribuyente a su situación profesional posterior a aquel cese como socio de **D SL** para acreditar el cese en el ejercicio de la actividad. Frente a ello debe señalarse que, al margen de no haber acreditado el sujeto pasivo los hechos manifestados, véase que lo realmente decisivo para entender que la renta en cuestión *"se considere rendimiento de actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo"*, es que la causa que origina aquella indemnización sea el cese de la actividad económica, resultando inocua o improductiva a estos efectos la posterior situación profesional del contribuyente; así, la obtención de cualquier tipo de renta no tendría cabida en el apartado b) de aquel artículo, por el mero hecho de que el contribuyente que la percibiese decidiese, con inmediata posterioridad, cesar en el ejercicio de la actividad; la indemnización en cuestión podrá acogerse a lo dispuesto en aquel artículo 25 del Reglamento, sí y sólo sí la misma trae causa del cese en el ejercicio de la actividad.

Más aún, la sentencia de 4 de mayo de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco antes reseñada, añade como argumentación adicional a lo que acaba de señalarse que *"se trata de una retribución al socio y no una indemnización o resarcimiento de un daño o perjuicio"*.

No cabe sostener la concurrencia de ninguna de aquellas otras causas contempladas por el artículo 25 del Reglamento del impuesto. Ni tan siquiera la que se refiere al supuesto de *“indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida”* (apartado d), toda vez que, en cualquier caso, las retribuciones por servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad tienen fecha de caducidad, ya que aquellos estatutos prevén como causa de exclusión del socio, *“haber cumplido el Socio la edad de sesenta y dos años”*, supuesto éste en el que, por cierto, la *‘retribución por permanencia y razón de edad’* pasa a ser de cero euros.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido RECURSO DE ALZADA ORDINARIO, **ACUERDA: ESTIMARLO**, procediendo la anulación de la resolución de 26 de julio de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en lo que hace a aquella reducción contemplada por el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, única cuestión ésta discutida por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en su recurso, confirmándose por tanto el resto de pronunciamientos que se recogían en aquella resolución del Tribunal de instancia (los referidos a los gastos deducibles de la actividad regularizados por la Inspección, así como respecto de la sanción impuesta por la Inspección).