

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ029233

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 9 de julio de 2008

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5/2007

(BOE de 22 de noviembre de 2008)

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Se declara la nulidad del inciso contenido en el art. 10.3 RD 214/1999 (Rgto. IRPF) en el que se establece «...cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión». En efecto, el citado artículo establece que a efectos de la reducción prevista en el art. 17.2 a) Ley 40/1998 (Ley IRPF), se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, imponiendo de esta forma una limitación no prevista en la Ley que se hace especialmente patente cuando entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de que en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio. El caso del recurrente en la instancia resulta llamativo, pues se declara probado que ejercitó su derecho de opción sobre las acciones de su empresa transcurridos dos años y sin embargo se le denegó la reducción del 30 por ciento porque tenía convenido con la misma que el referido ejercicio se podía llevar a cabo con el mero transcurso de doce meses (posibilidad no realizada). No cabe duda de que por las razones que fueren la redacción del precepto, no sólo no es afortunada, sino claramente contraria a la Ley, lo que ha servido para que la Administración, en este caso, haya obligado al contribuyente a seguir, no sólo una reclamación ante el TEAR de Madrid, sino, posteriormente, un procedimiento judicial para obtener el reconocimiento de su derecho. Ver comentario a la Sentencia.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 27.

RD 214/1999 (Rgto. IRPF), art. 10.3.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 6.º, 14, 16, 17.2.a) y 44 bis.

RDLeg. 1/1995 (TRET), art. 46.

PONENTE:*Don Manuel Martín Timón.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de julio de dos mil ocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la cuestión de ilegalidad núm. 5/2007, promovida por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 1766/2003, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Ha comparecido la representación procesal de D. C...

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

D. C..., solicitó la rectificación de su autoliquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio de 1999, por entender que procedía aplicar la reducción del 30% prevista en el artículo 17.2 de la Ley

40/1998, de 9 de diciembre, por la retribución derivada del ejercicio de una opción de compra de acciones de la empresa para la que prestaba sus servicios.

Sin embargo, la Administración de Hacienda de Retiro, de la Delegación de Hacienda de Madrid, con fecha 27 de diciembre de 2000, desestimó la solicitud de conformidad con el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al considerar que «en el acuerdo firmado por el interesado con su empresa y que obra en el expediente se establece en la estipulación cuarta que “las operaciones atribuidas no podrán ser ejercitadas antes de haber transcurrido doce meses...”, por lo que “no se cumple el requisito de dos años previsto en la legislación...”».

Segundo.

Contra el referido Acuerdo, el Sr. C... interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el cual dictó resolución en 27 de marzo de 2003, desestimándola, tras invocar el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto y poner de relieve que «en el supuesto objeto de la presente reclamación ha quedado acreditado en el expediente que las opciones atribuidas al reclamante podían haber sido ejercitadas una vez transcurridos doce meses desde la firma del acuerdo entre la entidad de crédito y el beneficiario de la opción.»

Tercero.

Contra la anterior resolución, la representación procesal de D. C... interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia y la Sección Segunda de dicho Órgano Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 1766/2003, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 23 de octubre de 2006.

Sin embargo, planteado por la parte demandante incidente de nulidad de actuaciones, el Auto de la Sala de instancia de 9 de enero de 2007, declaró la nulidad de la sentencia antes referida.

Finalmente, la Sala, dictó nueva sentencia, de fecha 11 de junio de 2007, con la siguiente parte dispositiva: «FALLO: Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. C..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el la 27 de marzo de 2003, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como el acto administrativo del que trae causa, declarando el derecho del recurrente a que se reconozca la naturaleza de renta irregular del rendimiento derivado del ejercicio de opción de 16.000 acciones en julio de julio de 1999. Sin imposición de costas.»

La Sentencia de referencia expone la razón de su decisión en el Fundamento de Derecho Tercero, en el que se afirma y razona por lo que aquí interesa:

«...El recurrente tanto en el escrito presentado el 16 de noviembre de 2006 como en el escrito presentado el 25 de enero de 2007 concreta que se limita la cuestión controvertida a la venta de la partida de 16.000 opciones de julio de 1999, y así en este último escrito precisa que solicita que se anule la resolución recurrida y el acto del que trae causa y reconozca la naturaleza de renta irregular del rendimiento derivado del ejercicio de opción de 16.000 acciones en julio de 1999. Precisión que no se efectuaba en el escrito por el que se solicitaba la rectificación de la autoliquidación presentado el 3 de noviembre de 2000 en el que no se concretaban las opciones a las que se refería, ni tampoco en el escrito de demanda, pero tampoco se produjo concreción alguna en las resoluciones de la Administración.

Pues bien, centrándonos en las mencionadas opciones de 16.000 respecto de la copia del documento de la entidad bancaria fechado el 12 de julio de 1999 y referido a la fecha de 8 de julio de 1999, donde se expresa que se refiere al documento de fecha 16 de junio de 1997, y el número de opciones ejercitadas es de 16.000, se superó el plazo de dos años entre las fechas que se indican en el propio documento, por lo que puede considerarse acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 17 de la Ley del Impuesto, por tanto es necesario.

En consecuencia, resulta acreditado por el recurrente el cumplimiento de los requisitos fijados en el art. 17 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece: “2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de

generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan".»

Y una vez que la sentencia ha llegado a la conclusión referida se plantea la cuestión de si el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incurre en exceso reglamentario, siendo la respuesta de carácter afirmativo con base en la doctrina expuesta en Sentencia anterior de la propia Sala de 21 de mayo de 2007, en la que ya declaró que:

«SÉPTIMO (...)

El artículo del reglamento transcribe los requisitos legales relativos al período de generación superior a los dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente a los que ya se refería el art. 17.2.a). Sin embargo, introduce dos nuevas limitaciones: primero, que no se concedan anualmente; y en segundo, que la opción sobre compra de acciones sólo pueda ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión.

El primero de ellos no es más consecuencia de la limitación legal que prohíbe la calificación legal de irregularidad de aquellos rendimientos de forma periódica o recurrente. Lo anual, lo que se repite año tras año, tiene carácter periódico, por lo que se convierte en forma de habitual de retribución y sale de la razón de ser la reducción. Por ello, consideramos que el Reglamento, sobre este extremo, no hace más que puntualizar y aclarar la previsión legal.

En el segundo requisito, el RD introduce una novedad que afecta la forma misma en la que se concede al trabajador el derecho de opción: si no se establece un límite temporal mínimo entre la concesión y el ejercicio del derecho de opción de 24 meses, no se puede aplicar la reducción por irregularidad.

Lo que está haciendo el Reglamento es regular e introducir *ex novo* una limitación no contemplada por la Ley respecto de los rendimientos irregulares por período de generación superior a los dos años, para el supuesto de que se trate de rendimientos derivados del ejercicio de derecho de opción sobre acciones concedidas por el empleador al trabajador. Consideramos que esta previsión reglamentaria no está amparada por la Ley, cuyas únicas limitaciones se refieren al período de generación y su carácter periódico o recurrente, pero no a la forma en que se conceda el derecho de opción o a la limitación temporal que debe incluirse en el ejercicio la concesión."

Por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

El fundamento mismo de la irregularidad está centrado por la Ley (en) el período de generación: si se ejercita antes de dos años no será irregular y si, por el contrario, se hace transcurrido ese período de tiempo se aplicará la reducción. Lo verdaderamente relevante es que entre el acuerdo de esta forma de retribución y su ejercicio efectivo, hayan transcurrido más de dos años, como contempla la Ley, siempre y cuando constituya una forma habitual de retribución al trabajador. Si el empleador hubiera pactado esta forma de retribución en especie con el trabajador, reconociéndole el derecho al ejercicio de la opción desde la firma del contrato en adelante, la irregularidad estaría determinada por el tiempo transcurrido entre la formalización del acuerdo y el ejercicio del derecho de opción, sin que resulte exigible el establecimiento de un límite temporal mínimo a partir del cual pudiera realizarse, sencillamente porque la Ley 40/1998, reguladora del Impuesto, en la redacción del art. 17.2.a) no la ha establecido.

El reglamento introduce una restricción y limitación para la aplicación de la irregularidad en la modalidad de irregularidades por período de generación del rendimiento que la Ley no contempla, y además va contra la propia razón de ser la reducción, por irregularidad por período de generación de renta, por lo que se extralimita.»

Cuarto.

Con fecha 23 de julio de 2007, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó Auto del siguiente tenor:

«PRIMERO. Como ya se expresa en la sentencia referida, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece en su artículo 27 "1. Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes" y en su artículo 123 que "1. El Juez o Tribunal planteará, mediante auto, la cuestión de ilegalidad prevista en el artículo 27.1 dentro de los cinco días siguientes a que conste en las actuaciones la firmeza de la sentencia. La cuestión habrá de ceñirse exclusivamente a aquel o aquellos preceptos reglamentarios cuya declaración de ilegalidad haya servido de base para la estimación de la demanda", por lo que en base a los indicados preceptos esta Sala se ve obligada a

plantear cuestión de ilegalidad una vez firme la presente sentencia una vez recibidos los justificantes de la notificación de la providencia declarando la firmeza declarando la firmeza de la sentencia n.º 998, dictada en el recurso contencioso-administrativo n.º 1766/2003, interpuesto por D. C..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 27 de marzo de 2003, por la que se desestimaba la reclamación económico-administrativa n.º 2615/01, interpuesta contra acuerdo desestimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio de 1999, siendo la cuantía reclamada de 46.823,49 €.

SEGUNDO. En el fallo se acordaba "Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. C..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el día 27 de marzo de 2003, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como el acto administrativo del que trae causa, declarando el derecho del recurrente a que se reconozca la naturaleza de renta irregular del rendimiento derivado del ejercicio de opción de 16.000 acciones en julio de 1999. Sin imposición de costas".

En el Fundamento de Derecho Quinto de la misma sentencia se expresa que "una vez firme la presente sentencia, de conformidad con lo establecido en el art. 27.1 de la LJCA 13/1998, se planteará cuestión de ilegalidad ante la Sala Tercera de Tribunal Supremo, por ser el órgano competente para conocer del recurso directo contra la disposición".

Una vez firme la sentencia, de conformidad con lo establecido en el art. 27.1 de la LJCA 13/1998, se plantea con el presente auto cuestión de ilegalidad ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, por ser el órgano competente para conocer de recurso directo contra la disposición. Pese a tratarse de un precepto reglamentario hoy derogado, sigue siendo procedente el planteamiento de la presente cuestión, por tratarse de una situación que pudiera afectar a aquellas liquidaciones todavía pendientes y que no hubieran adquirido firmeza, tal y como ha reconocido recientemente el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de febrero de 2006.

TERCERO. En el presente auto se van a reproducir los razonamientos en los que se basa la sentencia para considera ilegal por exceso reglamentario el art. 10.3 del RD 214/1999, en su inciso "... cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión...", en relación con la redacción del art. 17.2.a) de la Ley 40/1998 reguladora del IRPF.

Esta Sala ya ha dictado otro Auto planteando cuestión de ilegalidad sobre la misma cuestión, con fecha 26 de junio de 2007, en el recurso contencioso-administrativo número 2094-2003.

En cuanto a los antecedentes de hecho del presente caso procede la remisión a los pormenorizados en la sentencia dictada en el presente recurso contencioso-administrativo, pues no pueden ser considerados en este Auto otros que los en ella reflejados.

CUARTO. Como se expresaba en la sentencia dictada el 11 de junio de 2007 y en el Auto antes referido de 26 de junio de 2007, en el presente recurso se somete a la consideración de la Sala la legalidad de la liquidación relativa al IRPF, ejercicio 1999, centrándose la discusión en la procedencia de la reducción por irregularidad del 30%, practicada por el sujeto pasivo sobre la retribución en especie consistente en el derecho de opción sobre acciones de la entidad financiera de la que era empleado.

La cuestión se centra en determinar, si la reducción por irregularidad se puede aplicar cuando en el contrato de opción sobre acciones concertado entre la empresa y el trabajador, se especifica que el ejercicio del derecho de opción sólo puede realizarse transcurridos 12 meses desde la firma del contrato.

La administración tributaria, tal y como especifica con mayor detalle el TEAR que el órgano de gestión, considera que la reducción por irregularidad no procede al amparo de lo dispuesto en el art. 10.3 del RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, "...cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión...".

QUINTO. La compensación por incentivos, derecho de opción sobre acciones o *stock opción*, (sic) es una de las formas de retribución variable más extendidas en países de nuestro entorno, para atraer a altos directivos y ejecutivos de empresa, comprometerle con la entidad, alienado los intereses de los accionistas al de los directivos, de tal manera que logrando su máxima productividad incrementan su remuneración como consecuencia del mayor valor y los resultados de la compañía. El proceso reside, en lo que interesa a efectos fiscales, en la concesión a un trabajador por su empleador de una opción de compra sobre acciones que implica el derecho de ejercitarlo en un futuro para adquirir títulos de la entidad empleadora a un precio, generalmente inferior al de mercado.

La redacción originaria de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre reguladora del IRPF, en su artículo 17.2 a) no hacía directa referencia a los rendimientos derivados del ejercicio del derecho de opción sobre acciones, no obstante el rendimiento en este tipo de retribución y en atención su período de generación (diferencia temporal entre la concesión del derecho de opción y su ejercicio), permitía al sujeto pasivo la aplicación de la reducción del 30% sobre el rendimiento íntegro, al encajar dentro de la configuración legal de la renta irregular.

SEXTO. La Ley de Renta 40/1998 aplicable al ejercicio fiscal que nos ocupa, fue rápidamente modificada por la Ley 55/1999, introduciendo una limitación en la reducción del art. 12.a) "La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30% no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual

del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento"; redacción introducida por esta temprana reforma, posiblemente al hilo de las críticas llovidas al Gobierno de la época por el afloramiento a la luz pública de las importantes retribuciones que, por este concepto, iban a percibir altos ejecutivos de una empresa privatizada.

El art. 17.2.a) de la Ley 40/1998, a los efectos que nos interesan para la resolución del presente recurso, destaca la existencia de dos diferentes supuestos de reducción por irregularidad de los rendimientos del trabajo a que se refiere el art. 6.º.2.a) de la Ley: los rendimientos íntegros que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Luego de la redacción del precepto legal se desprende, que son dos criterios de reducción por irregularidad: el de los referidos a rendimientos con período de generación superior a los dos años, y los rendimientos calificados como irregulares por disposición reglamentaria por obtenerse de forma notoriamente irregular.

Los requisitos del primer supuesto de irregularidad se vinculaban al período de generación superior a los dos años, y a que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente; en el segundo caso, se debía estar al desarrollo reglamentario para determinar que rendimientos podían acogerse a esta reducción.

En desarrollo de este art. 17.2.a) de la Ley, la Administración dictó el RD 214/1999 de 5 de febrero. En su art. 10.1, se regulan los rendimientos, que se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 8.º de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) 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.

La redacción del precepto reglamentario para la determinación de los rendimientos que pueden integrar esta categoría de irregularidad, tiene carácter excluyente, es decir no podrán ser considerados irregulares por notoriedad otros rendimientos no reconocidos por la disposición reglamentaria, como especifica el artículo, y además su imputación de hacerse en un único período impositivo.

Debemos llamar la atención, sobre los rendimientos del trabajo en especie consistentes en el derecho de opción sobre acciones concedido por la empresa a su trabajador, puesto que no están incluidos dentro de los rendimientos irregulares por notoriedad de la disposición reglamentaria. Si merecen el calificativo de irregulares, lo serán exclusivamente en función de su período de generación.

SÉPTIMO. Al margen de los irregulares por notoriedad, el resto de los rendimientos sobre los que se podrá aplicar la reducción por irregularidad están en función de su período de generación superior a los dos años. Como decimos, es dentro de esta categoría donde debemos incluir las retribuciones derivadas del ejercicio del derecho de opción.

A ellas se refiere el art. 10.3 del RD 214/1999, que estableció: "A efectos de reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente".

El artículo del reglamento transcribe los requisitos legales relativos al período de generación superior a los dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente a los que ya se refería el art. 17.2.a). Sin embargo, introduce dos nuevas limitaciones: primero, que no se concedan anualmente; y en segundo, que la opción sobre compras de acciones sólo pueda ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión.

El primero de ellos no es más que consecuencia de la limitación legal que prohíbe la calificación legal de irregularidad de aquellos rendimientos obtenidos de forma periódica o recurrente. Lo anual, lo que se repite años

tras año, tiene carácter periódico, por lo que se convierte en forma habitual de retribución y sale de la razón de ser la reducción. Por ello, consideramos que el Reglamento, sobre este extremo, no hace más que puntualizar y aclarar la previsión legal.

En el segundo requisito, el RD introduce una novedad que afecta la forma misma en la que se concede al trabajador el derecho de opción: si no se establece un límite temporal mínimo entre la concesión y el ejercicio del derecho de opción de 24 meses, no se puede aplicar la reducción por irregularidad.

Lo que está haciendo el Reglamento es regular e introducir *ex novo* una limitación no contemplada por la Ley respecto de los rendimientos irregulares por período de generación superior a los dos años, para el supuesto de que se trate de rendimientos derivados del ejercicio de derecho de opción sobre acciones concedidas por el empleador al trabajador. Consideramos que esta previsión reglamentaria no está amparada por la Ley, cuyas únicas limitaciones se refieren al período de generación y su carácter periódico o recurrente, pero no a la forma en que se conceda el derecho de opción o a la limitación temporal que debe incluirse en el ejercicio la concesión.

Por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

El fundamento mismo de la irregularidad está centrado por la Ley el período de generación: si se ejercita antes de los dos años no será irregular y si por el contrario se hace transcurrido ese período de tiempo se aplicará la reducción. Lo verdaderamente relevante es que, entre el acuerdo de esta forma de retribución y su ejercicio efectivo, hayan transcurrido más de dos años, como contempla la Ley, siempre y cuando no constituya una forma habitual de retribución al trabajador. Si el empleador hubiera pactado esta forma de retribución en especie con el trabajador, reconociéndole el derecho al ejercicio de la opción desde la firma del contrato en adelante, la irregularidad estaría determinada por el tiempo transcurrido entre la formalización del acuerdo y el ejercicio del derecho de opción, sin que resulte exigible el establecimiento de un límite temporal mínimo a partir de cual pudiera realizarse, sencillamente porque la Ley 40/1998 reguladora del Impuesto, en la redacción del art. 17.2.a) no lo ha establecido.

El reglamento introduce una restricción y limitación para la aplicación de la irregularidad en la modalidad de irregularidades por período de generación del rendimiento que la Ley no contempla, y además va contra la propia razón de ser de la reducción por irregularidad por período de generación de renta, por lo que se extralimita.

OCTAVO. Un indicio de extralimitación ya residía en el subconsciente del propio Legislador, como lo evidencia la reforma del Impuesto llevada a cabo por la Ley 46/2002, cuyo proyecto en su artículo 44 bis disponía en el primero de sus cuatro puntos: "1. No se aplicará el límite máximo de reducción previsto en el tercer párrafo del artículo 17.2 a) de esta Ley a los rendimientos del trabajo en especie, derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Los derechos de opción de compra deberán ser intransmisibles, y no podrán ejercerse hasta que hayan transcurrido, al menos, dos años desde su concesión...". Lo que se pretendía con el proyecto de Ley era consagrar en el Texto Legal del Impuesto, lo que hasta ese momento era una simple limitación o restricción a la aplicación de la reducción exclusivamente residenciada en el Reglamento, sin la consiguiente cobertura legal.

Sin embargo, la redacción final de la Ley 46/2000 no incluyó en el precepto esa restricción apartándose del proyecto. Se ciñó exclusivamente a contemplar en el art. 44 bis un aumento del límite contemplado en el art. 17.2.a) -el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento, introducido por la Ley 55/1999-, que se duplica si se cumplen los siguientes requisitos:

1.º Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

2.º La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Por todo ello, consideramos que el Reglamento aprobado por RD 214/1999, en su art. 10.3, al establecer que el inciso "... cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión...", en la aplicación de la reducción por irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio del derecho de opción sobre acciones incurre en un exceso respecto de la redacción del art. 17.2.a) de la Ley 40/1998 reguladora del IRPF, lo que determina la nulidad de las liquidaciones practicadas al amparo de este precepto reglamentario.

NOVENO. El hecho de que se trate de un precepto reglamentario derogado, no impide el planteamiento de la presente cuestión de ilegalidad, como ha admitido el citado Tribunal en sentencia de 14 de febrero de 2006 rec. 4/2005. No obstante, la redacción y la relación Ley Reglamento, se ha seguido manteniendo con ligeras variaciones en las sucesivas reformas aplicables a posteriores ejercicios fiscales, sobre las que esta sentencia no se pronuncia por no ser objeto del presente recurso.

Por todo ello, procede el planteamiento de la presente cuestión de ilegalidad con emplazamiento a las partes para que, en el plazo de quince días, puedan comparecer y formular alegaciones ante el Tribunal Supremo y debiendo publicarse la parte dispositiva del presente Auto en el periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición cuestionada, según dispone el art. 124.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

DÉCIMO. En consecuencia, y sin pronunciamiento en costas, la Sala acuerda

PARTE DISPOSITIVA.

Esta Sala acuerda plantear cuestión de ilegalidad ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre la nulidad declarada por la sentencia n.º 998 de fecha 11 de junio de 2007 dictada en el recurso contencioso-administrativo n.º 1766/2003 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto del el inciso "... cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión..." que contiene el art. 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por RD 214/1999, en la aplicación de la reducción por irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio del derecho de opción sobre acciones pues se ha excedido de la habilitación legal del art. 17.2.a) de la Ley 40/1998 reguladora del IRPF. Con emplazamiento a las partes para que, en el plazo de quince días, puedan comparecer y formular alegaciones ante el Tribunal Supremo, ordenando publicar la parte dispositiva del presente Auto en el Boletín Oficial del Estado.»

Quinto.

Con fechas 27 y 30 de julio de 2007, se notificó el referido Auto a las partes, concediéndoles plazo de quince días para comparecer ante este Tribunal Supremo a usar de sus derechos.

Sexto.

Por escrito presentado ante este Tribunal en 4 de septiembre de 2007, compareció la Procuradora D.ª I... S... G... d... E..., en nombre de D. C... en el que solicita tener por presentado aquel, por formuladas alegaciones en tiempo y forma y siguiendo los trámites precisos, se dicte sentencia de conformidad a Derecho.

Séptimo.

Por Providencia de la Sección Primera de esta Sala de 18 de enero de 2008, se admitió a trámite la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, disponiéndose la publicación de tal circunstancia en el Boletín Oficial del Estado.

Octavo.

Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia de 8 de julio de 2008, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El artículo 27.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, dispone que «cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso hubiese dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición...».

En el presente caso, la cuestión de ilegalidad ha sido planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, respecto del inciso «cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión...» que contiene el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero entendiéndose la Sala de instancia que se ha producido extralimitación respecto del artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, reguladora del IRPF, en cuanto éste último solo requiere el transcurso de dos años para la consideración del rendimiento de opciones sobre acciones y participaciones como irregular, requisito cumplido en este caso, en el que se declara probado en la sentencia respecto de 16.000 acciones, que «se superó el plazo de dos años,

entre las fechas que indican en el propio documento, por lo que puede considerarse acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 17 del Impuesto».

Por lo demás, la cuestión de ilegalidad fue admitida por Providencia de la Sección Primera de este Tribunal, tal como figura en los Antecedentes, y se han cumplido el resto de los requisitos legales, especialmente en cuanto a emplazamiento de las partes, según el artículo 123.2 de la Ley Jurisdiccional.

Segundo.

Como es de sobra conocido, las opciones sobre compra de acciones y participaciones son una forma de retribución salarial variable, que nacida en EE.UU., ha pasado a todos los países de nuestro entorno.

Advirtiendo previamente que existen diversas variantes de esta modalidad retributiva, las conocidas popularmente como *stock options* suponen el reconocimiento que la empresa realiza al trabajador o empleado de la misma, del derecho a comprar acciones o participaciones de la propia compañía o de otra vinculada, al precio estipulado entre las partes, siempre con un cierto descuento sobre el precio actual de los títulos.

El interés económico de las *stock options* para el trabajador radica, no sólo, en adquirirse los títulos a un precio ventajoso (en el caso que resolvemos se adquirieron al menos parte de acciones de un Banco con descuento del 10%), sino en la posibilidad de que en caso de enajenación posterior de los títulos adquiridos, el precio de venta sea superior al de adquisición.

Pues bien, el régimen retributivo de estos derechos de opción sobre acciones y participaciones, que hace eclosión en nuestro país en 1999, debido a la iniciativa de una conocida gran empresa, no fue especialmente contemplado, por las razones que fueren, en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En efecto, si nos atenemos a la Ley, solamente podemos aplicar las reglas generales de sujeción del rendimiento de trabajo, a cuyo efecto, el artículo 6.º de la Ley establece:

- «1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.
2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo...»

Por su parte, el artículo 16.1 de la misma Ley señala que «Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.»

En Derecho Laboral se ha discutido la naturaleza salarial o no de los rendimientos sobre acciones y opciones, por su influencia en la base de cálculo de cotización a la Seguridad Social y en la indemnización por despido, habiéndose llegado sin embargo a la conclusión de tratarse de una contraprestación salarial, a partir de la conocida Sentencia de Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2001.

En Derecho Tributario, y a la vista, del precepto antes transcrito, en relación con los que definen los rendimientos de otras fuentes en la Ley 40/1998, no puede caber duda alguna de la naturaleza de rendimientos derivados del trabajo que tienen los que se producen como consecuencia del ejercicio de la opción sobre acciones y participaciones.

Dejando fuera de debate la cuestión también discutida de si los rendimientos a los que nos venimos refiriendo son en «metálico» o «en especie», y para concluir este rápido recorrido por la Ley 40/1998, debe señalarse que el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, en la redacción aplicable *ratione temporis*, establece determinadas reducciones y entre ellas, en la letra a): «El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.»

El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero desarrolla el precepto legal transcrito, en lo que respecta a opciones de compra sobre acciones y participaciones atribuidas a los trabajadores de una empresa, disponiendo:

«A efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.»

Tercero.

Con el material normativo que acaba de exponerse ha de calificarse si el rendimiento de trabajo obtenido por medio de opciones sobre acciones y participaciones tiene carácter regular o irregular, con la consecuencia que ello lleva aparejada en orden a la aplicación rigurosa o atenuada de la progresividad del impuesto.

La clave para obtener la respuesta a la pregunta que nos hacemos se obtiene a partir de determinar cuando se produce el devengo del impuesto, debiéndose entender que el mismo tiene lugar en el momento en que el titular haga efectiva la opción, que es cuando puede saberse, primero, si existe rendimiento, y, segundo, la cuantía exacta del mismo. Será, en efecto, en dicho momento, y no en del que la opción sea exigible cuando se conozca la en su caso diferencia positiva entre el valor de las acciones en el mercado y el precio de adquisición por el titular de la acción.

Preciso es reconocer que el artículo 14 de la Ley 40/1998, dispone que «los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor...», lo que debería conducir a considerar que el devengo tiene lugar en el preciso momento en que se puede ejercitar la opción y no cuando se ejercita de forma efectiva.

Sin embargo, frente al criterio aplicable en el caso de las remuneraciones ordinarias de trabajo, las *stock options* tienen un carácter atípico, por cuanto el rendimiento no es la opción en sí mismo considerada, (mera expectativa), sino el que se deriva para el trabajador en el momento de hacer aquella efectiva. En esta dirección, la Sentencia de la Sala de lo Social de este Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2001, declaró que «las condiciones retributivas contenidas en los planes de opción sobre acciones, una vez ejercitadas y obtenido el beneficio por el trabajador, tienen cabida en el número 3 del repetido artículo 26 ET, en el que se dice que “mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten”.»

Este planteamiento, que entiende que no puede existir devengo si no existe previamente rendimiento que gravar, es el que se ha tenido una consolidación legal expresa a partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, cuyo artículo 8.º, dio nueva redacción al artículo 17 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que, en lo que aquí interesa, es la siguiente:

«1. Los rendimientos íntegros se computarán aplicando, en su caso, los porcentajes de reducción a los que se refieren el apartado siguiente o el artículo 76 bis de esta Ley.

2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Es claro que a la hora de regular los rendimientos de trabajo se considera a los que deriva del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores.»

Y a la misma conclusión se llega a través de la lectura del artículo 44 bis) de la Ley 40/1998, adicionado a la misma por el artículo 23 de la Ley 45/2002, de 23 de diciembre, en el que se dispone:

«Planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones.

El límite máximo de reducción previsto en el tercer párrafo del artículo 17.2.a) de esta Ley se duplicará para los rendimientos del trabajo en especie, derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

2.º La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.»

Cuarto.

Pues bien, si el devengo del impuesto se produce con el ejercicio de la opción y no con la mera exigibilidad frente a la empresa, es claro que mirando hacia atrás desde aquél momento, si han transcurrido dos años, la renta merecerá el calificativo de irregular y disfrutará de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, sin que tenga trascendencia alguna que potencialmente pudiera haberse producido el ejercicio de la opción con anterioridad al transcurso del referido plazo de dos años. El ejemplo de las plusvalías que expone en su escrito de alegaciones el demandante en instancia es aleccionador, pues en efecto, calificada como renta irregular por el transcurso de dos años, no se pierde dicha consideración por haber existido la posibilidad de materializar la plusvalía antes del cumplimiento del referido plazo.

Resultaría contradictorio que el rendimiento que se califica como irregular por el transcurso de dos años desde la concesión de la opción haya de perder esa calificación porque el titular hubiera tenido la posibilidad, no hecha efectiva, de ejercitar la opción con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo. El resultado sería además irrazonable y todo porque se introduciría en el hecho imponible y en el devengo del impuesto un elemento del pasado que es la mera expectativa que durante un tiempo existió de ejercitar la opción antes de transcurrir dos años desde la concesión.

Ahora bien, los anteriores razonamientos pueden ser correctos con arreglo a la Ley y sin embargo, el Reglamento ser efectivamente ilegal si es que se llega a la conclusión de que introduce como elemento determinante de la irregularidad en el rendimiento el de que no haya existido la posibilidad de ejercicio antes del límite temporal establecido por la ley.

Pues bien, la Sala no tiene más remedio que anticipar su criterio en orden a estimar la cuestión de ilegalidad formulada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999.

En efecto, el artículo 10.3, tal como antes quedó señalado, establece que a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión», imponiendo de esta forma una limitación no prevista en la Ley que se hace especialmente patente cuando, como dice la sentencia, «entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de (que) en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio». El caso del recurrente en la instancia resulta llamativo, pues se declara probado que ejercitó su derecho de opción sobre las acciones de su empresa transcurridos dos años y sin embargo se le denegó la reducción del 30% porque tenía convenido con la misma que el referido ejercicio se podía llevar a cabo con el mero transcurso de doce meses (posibilidad no realizada).

No cabe duda que por las razones que fueren la redacción del precepto, no solo no es afortunada, sino claramente contraria a la Ley, lo que ha servido para que la Administración, en este caso, haya obligado al contribuyente a seguir, no solo una reclamación ante el TEAR de Madrid, sino, posteriormente, un procedimiento judicial para obtener el reconocimiento de su derecho. Por ello, tampoco puede realizarse una interpretación correctora del precepto reglamentario que supondría tanto como sostener que el mismo no dice lo que realmente dice.

En consecuencia, y como se ha anticipado, procede estimar la cuestión de ilegalidad.

Quinto.

No obsta a la conclusión alcanzada el hecho de que la disposición afectada se encuentre actualmente derogada, pues a pesar de ello es susceptible de seguir produciendo efectos, debiéndose señalar que en la Sentencia de esta Sección de 14 de febrero de 2006, tras invocar la del Pleno de la Sala de 3 de marzo de 2005 y la del Tribunal Constitucional 273/2000, de 15 de noviembre, se ha dicho por lo que se refiere a la admisión de las Cuestiones de Ilegalidad relativas a normas derogadas, que «debe predicarse, con carácter general, la admisión de las mismas cuando no exista certeza de la total inexistencia de asuntos concretos pendientes de la aplicación de la referida norma...».

Sexto.

Por tanto, al estimar la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, debemos declarar la nulidad del inciso contenido en el referido precepto en el que se establece «... cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión».

Séptimo.

De conformidad al artículo 126 de la Ley de la Jurisdicción, esta sentencia no afecta a la situación jurídica derivada de la sentencia dictada en el pleito del que trae causa (apartado 5), debe publicarse en el BOE el fallo de la misma (apartado 2) y habrá de comunicarse a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (apartado 3).

Octavo.

Por último, la circunstancia especial de que el planteamiento de la cuestión de ilegalidad se lleve a cabo de oficio por un órgano jurisdiccional, justifica por sí mismo, que no exista imposición de las costas procesales.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que estimando la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, declaramos que tal precepto es nulo de pleno derecho en el inciso en el que establece «... cuando puedan ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión».

Esta sentencia, una vez que sea firme, se comunicará a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y su parte dispositiva deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el artículo 72.2, en relación con el 126.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Se adoptarán cuantas medidas sean necesarias para cumplimentar este mandato.

No hacemos imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón y Ángel Aguillo Avilés.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.