

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068009

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Sentencia de 11 de septiembre de 2017

Vocalía 6.^a

R.G. 187/2014

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años. Cancelación anticipada de Planes de Stock Options, decidida por la entidad, ante su fusión y posterior salida a bolsa. Según manifiesta el sujeto pasivo y se infiere de la documentación aportada, resulta que la firma **W**, empresa para la cual trabajaba, le habría concedido desde 2003 en adelante, dos diferentes instrumentos retributivos denominados «*opciones de compra de acciones*» y «*concesión de acciones a largo plazo*», instrumentos ambos que se asocian a la evolución de la cotización de las acciones y que deberían haberse ejecutado en fechas posteriores al 6 de octubre de 2008. Y, no habiendo vencido el plazo para ejecutar tales opciones, el 6 de octubre de 2008 la empleadora habría sustituido, compensado, reparado o indemnizado aquellos dos instrumentos retributivos que no habían vencido, por una cantidad de dinero. Así, no estamos ante rendimientos que «deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores», sino ante cantidades satisfechas por la empresa a uno de sus empleados, en sustitución, compensación, reparación o indemnización de aquellas opciones de compra no vencidas, y que no llegarán a vencer jamás tras aquel acuerdo de 6 de octubre de 2008. Salvo mayores pruebas no aportadas por el sujeto pasivo, el derecho del contribuyente a percibir aquella cantidad nace en el momento de la firma del contrato, aquel 6 de octubre de 2008. Hasta aquella fecha del 6 de octubre, claro está que el sujeto pasivo tenía derecho a beneficiarse del ejercicio de aquellas *stock options* llegado el vencimiento, pero la cuantía del correspondiente beneficio o rendimiento resultaba indeterminado en aquellos momentos, pues el mismo queda asociado a la fluctuación, positiva o negativa, de la cotización de las acciones, pudiendo incluso resultar nulo si el valor de cotización de las acciones en la fecha de los correspondientes vencimientos no supera el valor de referencia que se hubiera pactado. El eventual beneficio de las *stock options* solo se obtendrá una vez trascurrido el correspondiente periodo de carencia contemplado en los correspondientes acuerdos, y su cuantía dependerá de la cotización de la acción en aquella fecha, de ahí que claro está que pueda hablarse de 'periodo de generación' en el caso de rendimientos derivados del ejercicio de *stock options*.

Así, bien podría hablarse a la fecha de cierre de cada ejercicio fiscal del IRPF, a 31 de diciembre, de una renta o rendimiento teórico o «potencial» de las *stock options* no vencidas, atendida la cotización de la acción en ese momento. Pero ni el IRPF grava rentas potenciales, ni los eventuales pactos o convenios de concesión de *stock options* consolidan retribuciones atendida la evolución de la cotización. Deberá estarse al vencimiento de éstas, y al precio de cotización de la acción en aquella fecha.

Es por ello que, salvo mayor prueba no aportada por el interesado en este procedimiento, en aquella fecha del 6 de octubre de 2008 la empleadora concede al empleado un derecho «*ex novo*», cual es sustituir o compensar los eventuales rendimientos futuros, de cuantía indeterminada, de aquellos instrumentos retributivos basados en *stock options*, por una cantidad cierta. No puede predicarse que el periodo de generación del que fiscalmente se hubiera beneficiado el ejercicio de las *stock options*, se traslade, sin más, al derecho del contribuyente a percibir aquella cantidad. La indemnización o compensación que satisface la empleadora al sujeto pasivo, deviene un derecho que surge *ex novo*, al tiempo de acordarse el mismo, pues nada ha aportado el interesado que pudiera convenir lo contrario. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 108 y 120.

Código Civil, art. 1.214.

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 41.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D. Tx..., con NIE ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en el despacho profesional de XY ASESORES SL, ..., contra la resolución de la Sala Desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente (núm. 03/5635/2011), confirmándose el acuerdo de la Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de la AEAT, Delegación de Alicante, allí impugnado, por el que se desestimó el recurso de reposición frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la declaración del IRPF del ejercicio 2008 presentada por el sujeto pasivo.

Cuantía: 169.889,59 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el concepto del IRPF del ejercicio 2008, de la que resultaba una cuota diferencial positiva, a ingresar, de 3.997,31 €.

Segundo.

En fecha 12 de mayo de 2010 el sujeto pasivo presentó solicitud de rectificación de aquella declaración-liquidación referida al IRPF del ejercicio 2010, en tanto omitió consignar como reducción de los rendimientos del trabajo (artículo 18.2 de la Ley), el importe de 395.273,58 €, de lo que resultaría una cuota diferencial negativa de 165.891,28 €.

Se manifiesta que en fecha 6 de octubre de 2008 recibió escrito de la firma W, "empresa para la cual trabajaba o había trabajado", en la que se le comunicaba que con motivo de la fusión mundial de W y M y la salida del mercado bursátil de la primera, se procedía a comprarle todos los derechos sobre acciones que había ido generando en su trayectoria en la firma. Que esos derechos se engloban en dos apartados: Stock Options (derechos sobre acciones que la empresa fue entregando a los trabajadores a lo largo de varios años), y Long Term Stock Grant, que denomina LTSG (derechos entregados a los trabajadores por su implicación en la empresa).

Se dice que el tratamiento fiscal de ambas retribuciones es idéntico, beneficiándose de la reducción del 40%.

De acuerdo con lo allí indicado, le correspondió el equivalente a 1.350.490 dólares estadounidenses (a lo que hay que deducir 3.200 dólares devengados en 2007). Cuantifica el contribuyente como Stock Options con una antigüedad mayor de dos años el importe de 1.315.050 USD y como LTSG obtenidos antes del 6/10/2006 el importe de 32.240 USD, esto es, un total de 1.347.290 USD, que, al cambio de 1 USD = 1,3634 €, resulta un importe de 988.183,95 €, sobre el que cabe aplicar aquella reducción del 40 %, resultando un importe a reducir de 395.273,58 €.

Tercero.

Por la Gestora se notificó al interesado un primer requerimiento de documentación, solicitando de éste:

- "Justificación documental traducida a una de las lenguas cooficiales de esta comunidad, por traductor oficial que acredite que el ejercicio de los derechos sobre acciones ha sido por imposición de la entidad pagadora.
- Justificación documental traducida a una de las lenguas cooficiales de esta comunidad, por traductor oficial que acredite los importes y fechas de adquisición y transmisión de los derechos sobre acciones".

Aportando el interesado en fecha 24 de septiembre de 2009 escrito de contestación junto a copia de escrito en lengua inglesa, y su traducción, con el epígrafe o título de “Información de pago de incentivos a largo plazo de ejecutivos”, por la Gestora se emitió un segundo requerimiento, en el que se dice que:

“La documentación aportada el 24/09/2010, tras requerimiento de esta administración, no acredita el derecho a la reducción del art. 18.2 de la ley del IRPF, por lo que se requiere que aporte.

Original o copia cotejada de la siguiente documentación:

-Certificado de retenciones e ingresos a cuenta emitido por la entidad pagadora de los rendimientos, que acredite el derecho a la reducción del art. 18.2 de la ley del IRPF.

-Justificación documental que acredite la adquisición y transmisión jurídica de los derechos sobre acciones.

Cualquier otra documentación que acredite su solicitud”.

Por el interesado se presentó en contestación a aquel segundo requerimiento, certificado de retenciones a cuenta del IRPF expedido por la pagadora, junto con otros documentos redactados en lengua inglesa sin incorporar traducción alguna.

Cuarto.-

En fecha 17 de febrero de 2011 por la Gestora se dictó acuerdo desestimatorio de aquella solicitud de rectificación. En dicho acuerdo se insiste en los dos requerimientos de documentación emitidos por la Administración, concluyendo que:

“...no queda acreditado la adquisición y transmisión jurídica de los derechos sobre acciones, bien porque no se desprende de la documentación aportado o bien porque la documentación aportada está redactada en un idioma extranjero. Tampoco se acredita que el ejercicio de los derechos sobre acciones han sido por imposición de la entidad, los importes y fechas de adquisición y transmisión de los derechos sobre acciones, ya que tan sólo aporta documento privado titulado: Información de pago de incentivos a largo plazo de ejecutivos. Por otra parte, la entidad pagadora no declara que a los rendimientos satisfechos les corresponda reducción alguna”.

Quinto.-

Frente a aquella resolución desestimatoria formuló el interesado recurso de reposición, reiterando sus argumentaciones y aportando traducción de aquellos documentos presentados en lengua inglesa en contestación del referido segundo requerimiento.

En fecha 5 de julio de 2011 por la Gestora se dictó resolución desestimatoria de aquel recurso de reposición, señalándose que:

“Con los datos aportados, sigue sin acreditar el derecho de la reducción de los rendimientos del trabajo, ya que los certificados aportados son emitidos por Wm. W Jr. Company (sin identificar el NIF) y los rendimientos del trabajo imputados son de la entidad W CO SL con NIF Por otra parte, tampoco aporta certificado de la entidad pagadora de los rendimientos del trabajo que acredite el derecho a la reducción”.

Sexto.-

Frente a dicho acuerdo el contribuyente formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, siéndole asignada el número de expediente 03/5635/2011, manifestando en síntesis, que el período de generación es superior a dos años y que el rendimiento no es obtenido de forma periódica o recurrente ya que sólo obtiene el rendimiento una vez, en octubre

de 2008, cuando la empresa le paga por los derechos obtenidos, citándose otros casos de empleados de aquella firma a las que la AEAT ha dado la razón en relación con aquella reducción del 40%.

En fecha 24 de septiembre de 2013 por la Sala desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se dictó resolución, desestimándose la referida reclamación.

Dicha resolución sitúa el debate en el ejercicio de opciones de compra sobre acciones y en su regulación en la Ley y Reglamento del IRPF, para concluir que resulta improcedente aquella reducción toda vez que la norma limita la aplicación de aquella reducción a los casos en los que aquellas opciones sobre acciones “no se concedan anualmente” (precepto éste que resulta aplicable al caso a tenor de la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Ley 35/2006, del IRPF), y, “en el caso ahora analizado, la concesión de opciones sobre acciones tiene lugar a favor del contribuyente desde el año 2000 hasta el 2006, y las concesiones de acciones a largo plazo, desde el 2004 al 2006, por tanto, no puede proceder la reducción pretendida por el reclamante, dado que se conceden anualmente”.

Séptimo.-

Frente a aquella resolución del Tribunal de instancia formuló el sujeto pasivo el presente recurso de alzada, siéndole asignado el número de expediente RG.187/2014, formulando en el mismo escrito alegaciones que sostienen la procedencia de aquella reducción; detallándose el modo de funcionamiento de aquellos incentivos, se argumenta la concurrencia de periodo de generación superior a dos años, manifestando que resulta acreditado en el expediente la concesión de aquellas stock options. Además, se señala que el rendimiento no se ha obtenido de forma periódica, por cuanto no hay que confundir las fechas de concesión con la única de obtención (citándose la sentencia del Tribunal Supremo de 30/04/2009 y 28/05/2009).

Se rebaten los argumentos de la Gestora, al manifestar que los certificados aportados acreditan la concesión de aquellas stock options y que el hecho que la pagadora no declarara la procedencia de aquella reducción no significa que el trabajador no tenga derecho a ella.

En lo que hace a la resolución del TEAR, se niegan los efectos retroactivos de la disposición final 49ª de la Ley 2/2011.

De acuerdo con lo anterior, se solicita un fallo estimatorio.

Octavo.-

En fecha 3 de junio de 2015 el sujeto pasivo presentó escrito en el que vierte alegaciones complementarias a las anteriores, manifestando que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha estimado la reclamación interpuesta por el trabajador de W que allí se identifica, en la que se cuestionaba igual solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF de 2008, por idénticos motivos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

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

Segundo.-

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución de la Sala Desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente (núm. 03/5635/2011), confirmándose el acuerdo de la Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de la AEAT, Delegación de Alicante, allí impugnado, por el que se desestimó el recurso de reposición frente a la resolución

desestimatoria de la solicitud de rectificación de la declaración del IRPF del ejercicio 2008 presentada por el sujeto pasivo.

Tercero.-

Para centra el debate, véase que estamos ante una declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, en la que tras consignar unas retribuciones dinerarias del trabajo de algo más de un millón de euros, no practicó en aquella autoliquidación reducción alguna de las previstas en el artículo 18 de la ley del IRPF.

Posteriormente el sujeto pasivo, haciendo uso de lo previsto por el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, presentó solicitud de rectificación de aquella declaración-liquidación, al entender que procedía la reducción del 40 % sobre las cantidades percibidas de la empleadora en concepto de Stock Options (derechos sobre acciones que la empresa fue entregando a los trabajadores a lo largo de varios años), y Long Term Stock Grant, que denomina LTSG, cuantificando ésta en 395.273,58 €, de lo que resultaría según el interesado una cuota diferencial negativa a devolver de 165.891,28 €.

En esta tesitura de suyo es recordar que el artículo 108.4 de la misma Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que:

“los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”

También debe traerse al caso lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, según el cual, “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. La regla general contenida en tal precepto, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, “para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”.

Aunando lo argumentado en los dos párrafos anteriores, no cabe duda que en el presente caso corresponde al sujeto pasivo acreditar que aquellos ingresos dinerarios de algo más de un millón de euros € resultan merecedores de la reducción invocada del 40 %.

Para resolver la solicitud presentada, la Gestora requirió hasta en dos ocasiones la aportación de diferente documentación al sujeto pasivo, concluyendo que “...no queda acreditado la adquisición y transmisión jurídica de los derechos sobre acciones, Tampoco se acredita que el ejercicio de los derechos sobre acciones han sido por imposición de la entidad, los importes y fechas de adquisición y transmisión de los derechos sobre acciones, ya que tan sólo aporta documento privado titulado: Información de pago de incentivos a largo plazo de ejecutivos. Por otra parte, la entidad pagadora no declara que a los rendimientos satisfechos les corresponda reducción alguna”, lo que lleva a desestimar aquella solicitud.

En reposición, se confirma tal desestimación, por iguales motivos.

En vía económico-administrativa, en primera instancia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional ratificó el pronunciamiento de la Gestora, entendiendo que la concesión reiterada, año tras año, de aquellas stock options (de 2000 a 2006), conlleva de por sí la improcedencia de la reducción a tenor de lo prevenido por Disposición Trigésimo Primera de la Ley 35/2006, del IRPF.

El sujeto pasivo, en esta alzada, combate tanto los argumentos de la Gestora como los del Tribunal de instancia, instando la procedencia de aquella reducción.

Cuarto.-

Precisado lo anterior, se impone abordar la cuestión haciendo inicial mención a la regulación de esta materia en la normativa del IRPF.

Según contemplan los apartados 1º y 2º del artículo 18 de la Ley 35/2006, del IRPF, bajo el epígrafe "Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo":

1. "Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley 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,

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 ciento 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. ...".

Tal precepto debe complementarse con lo dispuesto por el artículo 11 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 ...', se dispone que:

1. "A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

...

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.

...

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, ...

3. A efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, «[si, además, no se conceden anualmente», inciso éste declarado nulo de pleno Derecho por STS de 16 de noviembre de 20].

4. La cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del impuesto, al que se refiere el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, será de 21.300 euros....".

Por Ley 2/2011, se dio redacción a la Disposición Adicional Trigésimo primera de la Ley 35/2006, del IRPF, disponiéndose que:

“En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004 [«que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», inciso declarado inconstitucional y nulo por STC de 23 de junio de 2016], a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley, sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente”.

Visto lo anterior, 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”, delimitando o enumerando la norma en este caso cuales son los supuestos tasados en los que se considera que los rendimientos se han obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (apartados a/ a g/ del artículo 11.1 del Reglamento).

De entrada, la exigencia inicialmente reglamentaria, y posteriormente elevada a rango de Ley con efectos retroactivos, de que las diferentes stock options no se hubieran concedido anualmente, ha devenido improcedente por sendos pronunciamientos del Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional, de ahí que las argumentaciones del Tribunal de instancia en este sentido devienen improcedentes. No obstante, resulta erróneo situar el debate de la cuestión en torno al tratamiento fiscal del ejercicio de stock options, porque no es el caso.

Véase que, según manifiesta el sujeto pasivo y se infiere de la documentación aportada, resulta que la firma W, “empresa para la cual trabajaba o había trabajado” el interesado (sorprende lo condicional de la afirmación), habría concedido al empleado aquí reclamante desde 2003 en adelante, dos diferentes instrumentos retributivos denominados ‘opciones de compra de acciones’ y ‘concesión de acciones a largo plazo’, instrumentos ambos que se asocian a la evolución de la cotización de las acciones y que deberían haberse ejecutado en fechas posteriores a aquel 6 de octubre de 2008. Y, no habiendo vencido el plazo para ejecutar tales opciones, el 6 de octubre de 2008 la empleadora habría sustituido, compensado, reparado o indemnizado aquellos dos instrumentos retributivos que no habían vencido, por una cantidad de dinero que se fija, globalmente, en 1.350.490,00 \$ USD.

Así, no estamos ante rendimientos que “deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores”, sino ante cantidades satisfechas por la empresa a uno de sus empleados, en sustitución, compensación, reparación o indemnización de aquellas opciones de compra no vencidas, y que no llegarán a vencer jamás tras aquel acuerdo de 6 de octubre de 2008. Es por ello que resulta erróneo situar el debate de la cuestión en torno al tratamiento fiscal del ejercicio de stock options, resultando procedente situar el debate en torno al tratamiento fiscal que merece aquella cantidad de 1.350.490,00 \$ USD que la empleadora abona a uno de sus empleados aquel 6 de octubre de 2008, en sustitución, compensación, reparación o indemnización de aquellas opciones de compra no vencidas.

Y esa cuantía satisfecha en sustitución, compensación, reparación o indemnización de aquellas opciones de compra no vencidas, resulta merecedora de una calificación jurídica distinta de los derechos derivados de aquellas opciones de compra. Salvo mayores pruebas no aportadas por el sujeto pasivo, el derecho del contribuyente a percibir aquella cantidad de 1.350.490,00 \$ USD nace en el momento de la firma del contrato, aquel 8 de octubre de 2008.

Hasta aquella fecha del 8 de octubre, claro está que el sujeto pasivo tenía derecho a beneficiarse del ejercicio de aquellas stock options llegado el vencimiento (en los términos que se hubieran acordado por las partes, aquí desconocidos), pero la cuantía del correspondiente beneficio o rendimiento resultaba indeterminado en aquellos momentos, pues el mismo queda asociado a la fluctuación, positiva o negativa, de la cotización de las acciones, pudiendo incluso resultar nulo si el valor de cotización de las acciones en la fecha de los correspondientes vencimientos no supera el valor de referencia que se hubiera pactado. El eventual beneficio de las stock options sólo se obtendrá una vez transcurrido el correspondiente período de carencia contemplado en los correspondientes acuerdos, y su cuantía dependerá de la cotización de la acción en aquella fecha, de ahí que claro está que pueda hablarse de ‘período de generación’ en el caso de rendimientos derivados del ejercicio de stock options.

Así, bien podría hablarse a la fecha de cierre de cada ejercicio fiscal del IRPF, a 31 de diciembre, de una renta o rendimiento teórico o 'potencial' de las stock options no vencidas, atendida la cotización de la acción en ese momento. Pero ni el IRPF grava rentas potenciales, ni los eventuales pactos o convenios de concesión de stock options (no aportados por el reclamante), consolidan retribuciones atendida la evolución de la cotización. Deberá estarse al vencimiento de éstas, y al precio de cotización de la acción en aquella fecha.

Es por ello que, salvo mayor prueba no aportada por el interesado en este procedimiento, en aquella fecha del 8 de octubre de 2008 la empleadora concede al empleado un derecho 'ex novo', cual es sustituir o compensar los eventuales rendimientos futuros, de cuantía indeterminada, de aquellos instrumentos retributivos basados en stock options, por una cantidad cierta, cual es aquella de 1.350.490,00 \$ USD.

Es por ello que no puede predicarse que el periodo de generación del que fiscalmente se hubiera beneficiado el ejercicio de las stock options, se traslade, sin más, al derecho del contribuyente a percibir aquella cantidad de 1.350.490,00 \$ USD. La indemnización o compensación que en cuantía de 1.350.490,00 \$ USD satisface la empleadora al sujeto pasivo, deviene un derecho que surge ex novo, al tiempo de acordarse el mismo, pues nada ha aportado el interesado que pudiera convenir lo contrario. Es más, como señala la Gestora en su acuerdo, "tampoco se acredita que el ejercicio de los derechos sobre acciones han sido por imposición de la entidad" o previo acuerdo de ambas partes.

Atendida la documentación aportada por el interesado en el procedimiento, solo puede ratificarse el acuerdo de la Gestora, confirmado por el Tribunal de instancia, en tanto no resulta acreditado la existencia de periodo de generación alguno asociado a la compensación o indemnización satisfecha por la empleadora al contribuyente aquel 8 de octubre de 2008. Como destaca la Gestora, no se han aportado los correspondientes acuerdos que amparan el ejercicio de aquellas stock options, que hubieran permitido a la Gestora, al Tribunal de instancia y a este Tribunal, atender al régimen jurídico que regula la concesión de las diferentes stock options. Se aporta por el interesado los sucesivos y correspondientes acuerdos individuales de concesión, en el que se identifica el número de opciones otorgadas en cada fecha, pero nada se sabe, como decimos, del régimen jurídico al que se somete su concesión y ejecución. Véase que en la traducción de aquellos acuerdos de concesión individuales aportados por el contribuyente a requerimiento de la Gestora, se dice en los mismos que:

"Este Acuerdo se celebra ... dentro del Programa de Opciones de Compra de Acciones de W ...

W le concede en la Fecha de Concesión una Opción de compra de acciones de conformidad con todos los términos y condiciones del programa, el Plan de Incentivos a la Gestión 1997, el folleto explicativo conforme al Plan y el presente Acuerdo ...".

Ninguno de aquellos documentos al que responde la concesión de aquellas stock options, y que de bien seguro regulaban su ejercicio, ha sido aportado por el interesado al procedimiento.

No puede pretender el sujeto pasivo que se esté a la rectificación de una declaración por el mismo presentada, en unos términos que incluso se oponen al parecer de la empleadora (no certificó reducción alguna en estos términos), sin acreditarse los elementos que sustentan su pretensión, sin conocer cuál es el régimen jurídico de la concesión de aquellas stock options, cuya compensación o sustitución previa a su vencimiento derivó en el abono de la citada cantidad de 1.350.490,00 \$ USD. No puede pretender el reclamante que este Tribunal, o previamente la Gestora, atienda a su pretensión sin haberse aportado documentación que permita visualizar de manera completa cuál era el régimen jurídico que contemplaba la concesión y ejercicio de aquellas stock options. Como recuerda la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de junio de 2007 (recurso 1414/2006), "la Sala ha repetido al respecto con reiteración que la contradicción no surge de una comparación doctrinal abstracta, ..., no cabe hacer un tratamiento jurídico único e indiferenciado de todas las situaciones que pueden darse con motivo de la suscripción de planes de opción sobre acciones, ... lo verdaderamente relevante ahora, a los efectos del análisis del requisito de la contradicción, es que cada Plan de opciones sobre acciones está sometido al régimen jurídico instaurado unilateral o contractualmente en el propio ámbito empresarial en el que haya de ser aplicado", desconociéndose aún en esta segunda instancia cuál era el régimen jurídico de concesión y ejercicio de aquellas stock options que ahora nos ocupan.

Además de aquellos acuerdos individuales de concesión de stock options, el interesado únicamente ha aportado en este procedimiento copia del documento que aparece titulado como "información de pago de incentivos a largo plazo a ejecutivos", que aún introduce más elementos de incertidumbre para perseguir un pronunciamiento estimatorio. Así, se dice en el mismo que, "después del cierre de la fusión ... todos sus incentivos

basados en acciones se otorgarán totalmente o de forma porrateada”, lo que pone a las claras que la cantidad de 1.350.490 \$ USD satisfaría no únicamente beneficios o rentas ‘potenciales’ o teóricas a aquella fecha del 8 de octubre de 2008, sino incluso futuras. Pero, además, en aquel mismo escrito se advierte por la pagadora que, “el siguiente extracto muestra todas sus concesiones de incentivos a largo plazo pendientes de pago ... Tenga en cuenta que es posible que las cantidades que se muestran a continuación no coincidan con las cantidades brutas reales pagadas”, circunstancia ésta que deja sin amparo alguno cualquier cálculo que pudiera efectuarse a partir de “las cantidades que se muestran a continuación”.

Quinto.-

Aún no habiéndose invocado por el contribuyente, tampoco cabe estar a la pretendida reducción a tenor de lo previsto por el artículo 11.1 del Reglamento, esto es, identificando el percibo de aquella cantidad de 1.350.490,00 \$ USD con alguna de las circunstancias tasadas enumeradas por el precepto reglamentario como “rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

Desechadas por evidentes el resto, únicamente cabría analizarse si en el caso analizado pudiera estarse en la circunstancia contemplada por el apartado e) de aquel precepto, esto es, “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”.

Dos son pues los ámbitos o campos que abre aquel precepto para considerar la aplicación de la discutida reducción; a saber:

- “las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida” , y
- “las cantidades satisfechas en compensación o reparación ... por la modificación de las condiciones de trabajo”.

Trayendo al campo tributario lo dispuesto por la normativa laboral al respecto de lo que se considera “modificación sustancial de las condiciones de trabajo” (art. 41.1.d del estatuto de los Trabajadores), resultaría que aquellas situaciones en las que la empleadora satisface determinadas rentas a sus empleados por la supresión o modificación de ‘complementos salariales’, bien podría identificarse como una ‘modificación de las condiciones de trabajo’ de las contempladas por el apartado e) del artículo 11.1 del Reglamento, pero, véase que, el propio apartado e) recoge previamente, de manera expresa, la circunstancia de que la empleadora satisface rentas a sus empleados en compensación o reparación de complementos salariales, exigiéndose o imponiéndose en ese caso que aquellos complementos afectados lo sean de “duración indefinida”. Luego la norma descarta como circunstancia que pudiera dar lugar a la aplicación de aquella reducción, “las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, ... de duración [no] indefinida”, como resultaría la concesión discrecional de stock options, determinados años y con carácter obviamente no ‘indefinido’.

Claro está que eventualmente la modificación o supresión de un ‘complemento salarial’ puede incardinarse como una “modificación sustancial de las condiciones de trabajo” en los términos definidos por el Estatuto de los Trabajadores (como también lo puedan ser la modificación de la Jornada de trabajo, del Horario y distribución del tiempo de trabajo, del Régimen de trabajo a turnos ...), pero si la norma fiscal exige o impone que el complemento salarial afectado lo fuera “de duración indefinida” para beneficiarse de la reducción del 40%, debe rechazarse aquella interpretación que pretenda dar el mismo tratamiento fiscal cuando el complemento salarial afectado no tuviera el carácter de indefinido, sin más que acogerse entonces, improcedentemente, al segundo de los supuestos contemplados en aquel apartado e) del artículo 11.1, identificando la situación como una “modificación de las condiciones de trabajo”. Si el primer párrafo de aquel apartado e) únicamente habilita la reducción de la renta cuando el ‘complemento salarial’ afectado tuviera el carácter indefinido, no cabe pretender que, entonces, la misma norma, en el párrafo siguiente, habilita igual reducción para el supuesto de ‘complementos salariales’ de duración no indefinida.

En cualquier caso, a mayor abundamiento, aún en el caso de que se pudiera admitir que estamos ante un ‘rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo’, por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 11.1 del Reglamento, véase que la cuantía del rendimiento sobre la que aplicar la discutida

reducción estaría tasada o limitada al umbral previsto en la norma. Así, dispone el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, igualmente dispone que:

“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 ciento 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. ...”.

Precisando el artículo 11.4 del Reglamento del impuesto que, “la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del impuesto, al que se refiere el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, será de 21.300 euros”.

Esto es, de considerarse que aquellos 1.350.490,00 \$ USD constituyen un ‘rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo’, el importe sobre el que podría aplicarse la reducción del 40 % no serían aquellos 1.350.490,00 \$ USD, sino el resultado de multiplicar 21.300 por los 5 años de generación previstos por la norma, esto es, 106.500 € (21.300 x 5), lo que reduciría el importe de la correspondiente reducción desde los 395.273,58 € pretendidos hasta los 42.600 € (106.500 x 40%).

Sexto.

Por último, alega el contribuyente la existencia de pronunciamientos estimatorios en casos que dice idénticos al aquí planteado.

Obsérvese que difícilmente puede atenderse al alegato del sujeto pasivo cuando se desconocen absolutamente los hechos sobre los que se pronunciaron los órganos administrativos en aquellos asuntos (además de desconocer los del caso aquí analizado, por no haberse acreditado por el interesado). Ni se conocen los datos declarados por aquellos contribuyentes, ni se conocen los acuerdos de concesión de las correspondientes opciones sobre acciones que se hubieran otorgado, ni se conoce la eventual cancelación anticipada de éstas y en qué términos se habrían producido. En esta tesitura, carece de fundamento de base cualquier alegato que pretenda oponer a la decisión recurrida un previo pronunciamiento de otra Administración de la AEAT u otro Tribunal Económico-Administrativo Regional de la que no se conocen en absoluto los antecedentes del caso, lo que impone rechazar el alegato del sujeto pasivo.

En cualquier caso, véase que como señala el Tribunal Constitucional en su sentencia 73/1988, de 21 de abril:

“... la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos. Quiere ello decir que aunque tal doctrina puede ser aplicable a las relaciones jurídicas regidas por el Derecho Administrativo y por el Derecho Público en general, como ha venido reconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sólo puede serlo con las necesarias matizaciones, que no la desvíen de los principios rectores que constituyen su fundamento último, que son, como acabamos de recordar, la protección de la confianza y la protección de la buena fe. Deriva de ello el que si el juego de tales principios puede encontrar alguna conexión con la idea de seguridad jurídica, no tiene ninguna con el derecho de los ciudadanos a la igualdad ante la ley que consagra el art. 14 y queda, por consiguiente, fuera del ámbito del recurso de amparo, enderezado siempre a la preservación de los derechos fundamentales y de las libertades públicas” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Ahora bien, la propia jurisprudencia ha venido a precisar o delimitar el alcance de aquel principio, en tanto puede entrar en contradicción con el principio de legalidad, señalando que tal principio resulta aplicable en el ámbito de los actos administrativos discrecionales, no así en los reglados en los que rige el principio de legalidad,

pues lo contrario equivaldría a sustituir el principio de legalidad por el principio de autonomía de la voluntad. Como advierte la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el Fundamento Tercero de su sentencia de 29 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 5128/2009):

“La doctrina de los actos propios no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico ...

Con la invocación de la doctrina de los actos propios, la parte recurrente desconoce que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo ...

En la sentencia de esta sala de 16 de septiembre de 2002, se afirma: «Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 , 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquellos»”.

En su virtud,

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

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal de instancia que ratificaba el acuerdo de la Gestora denegatorio de la solicitud de rectificación de la declaración-liquidación del IRPF del ejercicio 2008.

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