

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078411

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 2 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1063/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Rendimientos con período de generación no superior a dos años. Bonus. Sobre la base de una sentencia previa dictada en un caso similar la Sala *a quo* considera que aunque la fijación y cuantificación del importe de la renta (el incentivo o *bonus*) se difiera por voluntad de pagador y perceptor en cinco años, su generación se produjo en menos de dos, porque una vez que cesó la relación contractual del demandante este dejó de generar el incentivo, de manera que no se cumple el requisito legal para aplicar la reducción, tal y como mantiene la Administración. Contrariamente a esta exégesis, el recurrente defiende que el periodo de generación de una renta no puede considerarse terminado en tanto la renta no sea exigible y se siga todavía configurando y creciendo progresivamente en el tiempo. En este caso, el incentivo no estaba aún determinado en la fecha en que terminó la relación laboral del demandante, ni por tanto se habría devengado. La cuestión planteada presenta interés casacional al darse tanto la circunstancia del art. 88.2 a) LJCA, toda vez que la sentencia invocada de contraste. [Vid., STS de 9 de julio de 2008, recurso n.º 5/2007 (NFJ029233) establece que «(s)i 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 art. 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». Por tanto, procede admitir el recurso de casación, cuyo objeto consistirá, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en determinar, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo previstos en el art. 18.2 Ley IRPF, como debe interpretarse el concepto jurídico de «periodo de generación de renta» en aquellos supuestos en los que la renta es exigible con posterioridad a la finalización de la relación laboral, determinándose su cuantificación atendiendo a dicho plazo, bien considerando que ese periodo de generación de renta se corresponde con la totalidad del programa de incentivos hasta su conclusión o bien, por el contrario, computando únicamente el tiempo durante el cual el empleado presta sus servicios a la empresa. [Vid. STSJ de Madrid de 25 de noviembre de 2019, recurso n.º 11292018 (NFJ077232) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), art. 18.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 02/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1063/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1063/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 2 de julio de 2020.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de don Guillermo, asistido del letrado don Javier García-Pita Ripollés, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 1129/2018 (Sección de Apoyo), que desestimó el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 28 de junio de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación provisional número NUM000, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2011, por cuantía de 70.365,72 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la parte recurrente identifica como norma infringida el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["IRPF"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, pues de haber interpretado correctamente el artículo 18.2 LIRPF en cuanto a la delimitación del periodo de generación de renta, se hubiere aplicado la reducción legalmente prevista del 40% a las rentas percibidas al cumplirse con los presupuestos exigidos tanto de plazo como de cantidad.

4. Menciona que las disposiciones invocadas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso de casación preparado porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

5.1. La sentencia que recurre fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 18.2 LIRPF contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA], citando como resolución judicial de contraste la siguiente:

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 (recurso número 5/2007; ES:TS:2008:4069).

5.2. Concurre, en su opinión, el supuesto del apartado c) del artículo 88.2 LJCA porque la doctrina que se establece por la sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones pues, "(e)n este tipo de planes de incentivos, muy habituales a día de hoy en las empresas españolas, resulta muy relevante determinar si el periodo de generación concluye con la finalización del servicio retribuido o si concluye con el final del devengo de la renta" (sic).

Segundo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de enero de 2020, habiendo comparecido todas las partes, recurrente -don Guillermo- y recurrida -Administración General del Estado-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo, la mercantil recurrente está legitimada para interponerlo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que se entiende vulnerada. También se acredita de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia impugnada [artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. En el escrito de preparación se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la sentencia discutida fija, ante situaciones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 18.2 LIRPF contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA], sentando una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]. De las razones que se ofrecen para justificar ese interés casacional objetivo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también ha de darse por cumplido el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

1. Lo que se dirime en este recurso de casación es la exégesis del concepto jurídico de "periodo de generación de renta" que contiene el artículo 18.2 LIRPF en aquellos supuestos en los que siendo la renta exigible, posterior a la finalización de la relación laboral y, consecuentemente, su cuantificación se determina atendiendo a dicho plazo, si ese periodo de generación de renta se corresponde con la totalidad del programa de incentivos hasta su conclusión o bien, por el contrario, únicamente puede computarse el tiempo durante el cual el empleado presta sus servicios a la empresa.

2. Sobre la base de una sentencia previa dictada en un caso similar [sentencia de la misma Sala y Sección de 13 de febrero de 2019, en recurso 615/2017: ES:TSJM:2019:576, con cita de otras], la Sala a quo considera que aunque la fijación y cuantificación del importe de la renta (el incentivo o bonus) se difiera por voluntad de pagador y perceptor en cinco años, su generación se produjo en menos de dos, porque una vez que cesó la relación contractual del demandante este dejó de generar el incentivo, de manera que no se cumple el requisito legal para aplicar la reducción, tal y como mantiene la Administración.

3. Contrariamente a esta exégesis, el recurrente defiende que el periodo de generación de una renta no puede considerarse terminado en tanto la renta no sea exigible y se siga todavía configurando y creciendo progresivamente en el tiempo. En este caso, el incentivo no estaba aún determinado en la fecha en que terminó la relación laboral del demandante, ni por tanto se habría devengado.

4. El artículo 18.2 LIRPF, en su versión aplicable *ratione temporis* establecía lo siguiente:

"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, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales."

Tercero.

1. Esta Sección de Admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que la cuestión planteada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al darse tanto la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA, toda vez que la sentencia invocada de contraste - Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008- establece que "(s)i 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".

Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir el recurso de casación, cuyo objeto consistirá, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en determinar, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo previstos en el artículo 18.2 LIRPF, como debe interpretarse el concepto jurídico de "periodo de generación de renta" en aquellos supuestos en los que la renta es exigible con posterioridad a la finalización de la relación laboral, determinándose su cuantificación atendiendo a dicho plazo, bien considerando que ese periodo de generación de renta se corresponde con la totalidad del programa de incentivos hasta su conclusión o bien, por el contrario, computando únicamente el tiempo durante el cual el empleado presta sus servicios a la empresa.

2. La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 1063/2020 preparado por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de don Guillermo, asistido del letrado don Javier García-Pita Ripollés, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 1129/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, previstos en el artículo 18.2 LIRPF , como debe interpretarse el concepto jurídico de "periodo de generación de renta" en aquellos supuestos en los que la renta es exigible con posterioridad a la finalización de la relación laboral, determinándose su cuantificación atendiendo a dicho plazo, bien considerando que ese periodo de generación de renta se corresponde con la totalidad del programa de incentivos hasta su conclusión o bien, por el contrario, computando únicamente el tiempo durante el cual el empleado presta sus servicios a la empresa.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez
D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García
D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

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