

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082202

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 646/2021, de 6 de mayo de 2021

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. No todo rendimiento de trabajo enmarcado en una relación laboral prolongada en el tiempo goza de reducción, ésta debe aplicarse la misma cuando la renta responde a la naturaleza de una contraprestación por el trabajo realizado generada durante un periodo superior a dos años y, además, que no se obtengan de forma periódica o recurrente. Esta última precisión evita que su percepción obedezca a una determinada cadencia, puesto que de ser así no se aplicaría la reducción, aunque el periodo de generación fuera superior a dos años. Dicho sea de paso, no se aclara por la normativa -ni legal ni reglamentaria- aplicable en 2011, qué ha entenderse por recurrente o periódico, lo cual puede ser origen de conflictos, que en la presente ocasión no se han suscitado. La aplicación de dicho porcentaje reductor puede producirse, pues, cuando concurren cualquiera de las dos circunstancias siguientes: que el rendimiento tenga un periodo de generación superior a dos años, siempre que no se obtengan de forma periódica recurrente; y que se trate de aquello que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. En el presente recurso la controversia se ha centrado en determinar si el mencionado incentivo está incluido en la primera de las dos hipótesis. La clave reside en la interpretación de la expresión «periodo de generación superior a dos años», para lo cual, obviamente, hemos de ceñirnos al caso, que no guarda la similitud pretendida por la parte recurrente con la STS de 9 de julio de 2008, recurso n.º 5/2007 (NFJ029233) relativa a opciones sobre acciones. Señala la sentencia recurrida 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». En el presente caso, el bonus percibido no está vinculado con su generación por el beneficiario por un periodo de tiempo superior a dos años, no ya porque entre la fecha de inicio del programa y la fecha de finalización de la relación laboral entre la entidad pagadora y el perceptor del incentivo no hayan pasado dos años, sino más bien porque en la retribución que se abona en 2011 el contribuyente pretende que se tengan en cuenta los años 2008, 2009, 2010 y 2011, en los que el obligado tributario no ha participado en la generación de la comisión de éxito correspondiente a esos años. No hay que confundir periodo de generación del rendimiento que, en este caso, es inferior a dos años, con su imputación temporal que, en el caso de los rendimientos de trabajo se ha previsto, por regla general, que se imputen al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Ninguna discusión se ha producido entre las partes acerca de la imputación temporal del bono, ambas están de acuerdo en que procede su imputación al año 2011, puesto que ese era el año en que eran exigibles tal bonus. La discrepancia no es, pues, la imputación temporal, sino el importe por el que han de incluirse en la base imponible. La Sala fija como doctrina que, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, previstos en el art. 18.2 LIRPF, el concepto jurídico de «periodo de generación de renta» debe interpretarse como aquel en el que perceptor contribuye efectivamente a la generación de la renta derivada del programa de incentivos del pagador, sin perjuicio de que tales rendimientos sean exigibles con posterioridad a la finalización de la relación laboral. [Vid. ATS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1063/2020 (NFJ078411) y STSJ de Madrid de 25 de noviembre de 2019, recurso n.º 11292018 (NFJ077232) que se confirma].

PRECEPTOS:

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

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

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 646/2021

Fecha de sentencia: 06/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1063/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1063/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 646/2021

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 1063/2020, interpuesto por don Guillermo, representado por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, contra la sentencia de 25 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1129/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 25 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1129/2018, 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. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) El recurrente presentó su declaración de IRPF correspondiente al ejercicio 2011, aplicando una reducción por rentas irregulares, que según él mismo refiere, consistían en el pago durante ese ejercicio de un incentivo extraordinario plurianual procedente de un programa de 2006, en el que N más Uno IBG SA, matriz del Grupo N+1, en el que se integraba la sociedad empleadora del demandante, firmó con sus directivos un programa de retribución a largo plazo para remunerar su labor desde el 3 de mayo de 2006 hasta el 2 de enero de 2011.

El 30 de marzo de 2007, el demandante concluyó su relación laboral con el Grupo N+1, pactando expresamente que, pese a la terminación de la relación laboral percibiría dicho bonus y que le sería abonado en la fecha de vencimiento del incentivo en 2011.

Finalmente, el demandante percibió, en 2011, una remuneración por este concepto de 341.674,95 euros, declarado tanto por el pagador como por el demandante como una renta producida en un periodo superior a dos años, con una reducción del 40%.

Mediante la notificación de requerimiento dictado al efecto, la Administración tributaria comunicó al reclamante el inicio de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada respecto del concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, del ejercicio 2011. Notificado el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, en fecha 1 de julio de 2015 fue dictada la resolución con liquidación provisional, imponiendo al demandante el pago de una cuota resultante de las diferencias entre la declaración y la liquidación realizada por la Administración de 61.364,82 euros y 9.000,90 euros de intereses de demora. La diferencia deriva del rechazo al reconocimiento de la reducción por rentas irregulares.

b) Contra la liquidación dictada se interpuso, en plazo, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue desestimado por resolución de 28 de junio de 2018, que rechaza nuevamente que proceda aplicar la reducción por rentas irregulares.

c) Contra dicha resolución desestimatoria, interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número de recurso ordinario 1129/2018, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que lo desestimó en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona, remitiéndose a su sentencia de 13 de febrero de 2019, en recurso 615/2917, con cita de las sentencias de 23 de septiembre de 2010, 15 de octubre de 2014 (recurso 1107/2012) y 14 de diciembre de 2016 (recurso 328/2015), (FJ 4º):

"El primero de los presupuestos que contempla la LIRPF para considerar si estamos ante un rendimiento regular o irregular, es la vinculación al tiempo en que se ha ido generando. No debiendo confundirse periodo de generación del rendimiento con derecho a su percepción, ni con la forma en que se fija y cuantifica su importe. Como se desprende de la redacción del artículo 17.2.a) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, serán irregulares aquellos rendimientos que se han ido generando y produciendo a lo largo de diversos periodos impositivos, pero que no fueron objeto de retribución en su momento, bien porque se trataba de rendimiento latentes o porque no eran líquidos o liquidables cuando se produjeron. El ejemplo más claro lo tenemos en los casos en que se retribuye al trabajador por los objetivos conseguidos, por planes específicos de actuación, por rendimientos empresariales o planes de opciones sobre valoración de acciones. En estos casos los rendimientos, desde un punto exclusivamente económico, se han ido produciendo a lo largo de un periodo de tiempo, más o menos prolongado, y sólo al final de su término es posible su cuantificación y por consiguiente su retribución.

Desde el punto de vista tributario y por el sistema de fragmentación temporal del devengo por periodos impositivos en el IRPF, el periodo de generación del rendimiento no tiene por qué coincidir con la ficción fiscal. Cuando este desfase entre realidad de económica y fiscal supera determinados límites, el Legislador ha optado por aplicar determinadas reducciones para mitigar el rigor de la tarifa progresiva, cuando la retribución no percibida se recibe en un determinado periodo impositivo no coincidente con el de su generación.

En estos casos, siempre que sean más de dos los periodos impositivos de generación del rendimiento, en el momento en que se produzca su efectiva percepción se consideran irregulares y se les aplica la reducción del 30 o del 40 por ciento.

La virtualidad de la irregularidad de los rendimientos, quizás se entendía mejor en la Ley de renta 18/91, cuyo artículo 64, para la cuantificación de los rendimientos generados en diversos años, dividía el importe por el número de años comprendidos en el período en que se hubieran generado, contados de fecha a fecha, tomando el periodo de cinco años en los casos en que este no fuera exactamente conocido. Fue la posterior Ley 40/1998 la que cambió la forma de determinación del rendimiento irregular por un sistema de reducción porcentual, ya que resultaba más fácil de aplicar en la gestión del impuesto. No obstante, el concepto no ha variado y sigue siendo el mismo. En consecuencia, lo determinante, es que se trate de retribuciones generadas a lo largo de más de dos periodos impositivos, percibidas íntegramente en otro distinto al de su generación".

Segundo. Preparación y admisión del recurso.

1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de don Guillermo, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019.

2. En tal escrito identificó 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. La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de enero de 2020 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 2 de julio de 2020, en el que, considerando que concurre las circunstancias de interés casacional objetivo previstas en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

" 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".

Tercero. Interposición del recurso de casación.

La representante procesal de don Guillermo interpuso recurso de casación por escrito de 4 de septiembre de 2020.

En el escrito, propugna como doctrina legal aplicable al caso: "a) El "periodo de generación de una renta" no finaliza hasta el efectivo devengo de la misma, y por tanto no coincide necesariamente con el período de prestación de servicios de los que es contraprestación dicha renta.

b) El concepto de "periodo de generación de una renta", en aquellos supuestos en los que la determinación y exigibilidad de la misma se prolonga con posterioridad a la finalización de la prestación de los servicios por parte del empleado, se prolonga hasta dicho momento posterior".

Cuarto. Oposición al recurso de casación por la Administración.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 26 de noviembre de 2020. En el mismo, sobre la pretensión deducida de contrario, expone: "entendemos y propiciamos que una interpretación que considerase que este rendimiento variable se sigue devengando por un trabajador que ya no pertenece a la empresa estaría en contra del espíritu y de la letra del Artículo 18 Ley 35/ 2006. El variable se devengó, para este trabajador, al cesar en su puesto de trabajo porque era un compromiso laboral anterior, pero su concreción líquida se debía acomodar a un ciclo de tiempo, período en el que él ya no podría influir en esta concreción. Terminado el ciclo de tiempo la concreción pecuniaria líquida se le abonó en enero de 2011 en pago único, el pago que se le había diferido desde el año 2007 y que había empezado a devengar en mayo de 2006 hasta 30 marzo 2007.

Por lo tanto, la interpretación que entendemos más conforme a Derecho es que el tiempo determinante de generación del ingreso variable, cuando se extingue la relación laboral, no puede extenderse más allá de esa fecha de extinción de la relación laboral, lo que el caso de autos supone que el rendimiento en cuestión es regular y no irregular, generado en más de dos años".

Quinto. Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 20 de abril de 2021, fecha en la que efectivamente comenzó la deliberación con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

En el año 2011 el Sr. Guillermo recibió, de la entidad N Más Uno Advisor, S.A., la cantidad de 341.674,95 euros, que fue declarada, tanto por el pagador de la misma como por beneficiario, como un rendimiento de trabajo generado en más 2 años y, por tanto, con derecho a aplicar una reducción del 40 %. La controversia gira en torno a si procede o no tal reducción, cuestión que se hace depender del periodo de generación de tal renta. La sentencia recurrida respalda el criterio de la Administración que considera que el periodo de generación abarca desde mayo de 2006, fecha de la firma del programa de incentivos, hasta el 30 de marzo de 2007, fecha en la que finalizó la relación laboral del reclamante con la indicada sociedad empleadora.

Segundo. Los términos de la controversia y la posición de las partes.

El Sr. Guillermo afirma que, con carácter general el "periodo de generación" coincide con el número de años de servicio en la empresa del trabajador beneficiario de las rentas. Sin embargo, no siempre es así puesto que en muchas ocasiones los planes de incentivación de empleados prevén la generación de ingresos que se pueden proyectar en un periodo posterior al de la prestación de sus servicios, como sucede, por ejemplo, en los planes de opciones sobre acciones y, también con el incentivo objeto de controversia en el presente recurso de casación.

En ese sentido, asegura que cuando se prevé que determinadas actuaciones por parte de un empleado van a generar frutos, el incentivo se concreta en función de los frutos que se obtengan derivados de dicha actuación y será necesario que transcurra un tiempo para poder conocer si efectivamente dicha actuación ha generado frutos o resultados, así como para cuantificarlos. Opina que es evidente que en estos casos los rendimientos se van produciendo a lo largo de un periodo de tiempo y sólo al final de dicho período pueden determinarse los resultados. Precisa que en ese momento final es cuando se produce el devengo fiscal, encontrándose indeterminada hasta ese momento la renta.

Defiende que, en este caso, también debe tenerse en cuenta el periodo transcurrido desde que finalizó la relación laboral del Sr. Guillermo con la empleadora, máxime cuando la cuantía del incentivo sigue aún determinándose e incrementando en dicho período. Sostiene que el periodo de generación de una renta, en este

caso, rendimientos de trabajo, no puede considerarse terminado en tanto tales rendimientos no sean exigibles y se sigan todavía configurando y creciendo progresivamente en el tiempo.

Reprocha a la sentencia recurrida que se limita a identificar el concepto de "periodo de generación" con el periodo durante el cual el Sr. Guillermo presta sus servicios como empleado, obviando la interpretación contraria que para ese tipo de supuestos ha establecido esta Sala del Tribunal Supremo. Mantiene que el Tribunal de instancia interpreta el artículo 18.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) de forma contradictoria con la STS de 9 de julio de 2008, 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, relativa a opciones sobre acciones, supuesto con el que, según la parte recurrente, guarda identidad sustancial el supuesto que estamos enjuiciando.

Se centra, después, en exponer con detenimiento, diversas consideraciones sobre la finalidad de la norma objeto de interpretación, de suerte que partiendo de la base de que esa finalidad no es otra que mitigar los efectos que tiene la progresividad del impuesto al imputar en un solo período una renta que se ha ido produciendo durante varios ejercicios. Manifiesta que lo relevante a los efectos de esta norma no es cuánto dure el acto productor mediato de la renta, sino cuánto dura el período en el que dicha renta se está devengando.

Es por ello por lo que concluye que lo relevante es el período en que se genera el ingreso imputado en un solo ejercicio, y no el período en que se prestan los servicios, precisando acto seguido:

a) El "periodo de generación de una renta" no finaliza hasta el efectivo devengo de la misma, y por tanto no coincide necesariamente con el período de prestación de servicios de los que es contraprestación dicha renta.

b) El concepto de "periodo de generación de una renta", en aquellos supuestos en los que la determinación y exigibilidad de la misma se prolonga con posterioridad a la finalización de la prestación de los servicios por parte del empleado, se prolonga hasta dicho momento posterior.

Por su parte, la Abogacía del Estado propugna la desestimación del presente recurso de casación porque la aplicación del artículo 18.2 LIRPF, objeto de la cuestión de interés casacional, se encuentra en este caso con una circunstancia de hecho indiscutida cual es el tiempo que ha transcurrido desde que se acuerda el Programa de Incentivos hasta que el interesado y demandante extingue su relación laboral y ese tiempo es menor a dos años: desde el 3 mayo 2006 (inicio del programa de comisiones) hasta el 30 marzo de 2007 en que termina la relación laboral con el Grupo empresarial en cuestión, un tiempo que no llega a un año.

No desdice esa conclusión, afirma, que "la circunstancia de que el incentivo variable por "comisiones de éxito" se determine a lo largo de los años posteriores a la extinción de la relación laboral no obsta al hecho de que se trata entonces de una retribución que devengó el interesado cuando cesó en su contrato de trabajo, pero cuya determinación líquida requería un tiempo posterior partiendo de la certeza de que ya él, como trabajador, no iba a influir en esa determinación".

Aclara que "se trataría de una suerte de abono diferido de algo devengado al terminar su contrato de trabajo. De haber continuado prestando servicios para ese mismo Grupo Empresarial, podría valorarse que el importe final pudiera modificarse y continuarse devengando hasta que se abonara, pero en el caso del recurrente el derecho como tal se perfeccionó al extinguirse su contrato de trabajo, quedando pendiente únicamente la determinación del importe líquido".

Opina que una interpretación que considerase que este rendimiento variable se sigue devengando por un trabajador que ya no pertenece a la empresa, estaría en contra del espíritu y de la letra del artículo 18.2 LIRPF, propugnando una solución diferente cual es que el tiempo determinante de generación del ingreso variable no puede extenderse más allá de esa fecha de extinción de la relación laboral, lo que en el caso de autos supone que el rendimiento en cuestión es regular y no irregular generado en más de dos años.

Tercero. - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Es importante comenzar señalando que la normativa que tenemos que interpretar es la que estuvo vigente durante 2011, pues sabido es que esa normativa ha sido modificada para periodos posteriores.

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) establece que tienen la consideración de 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.

El artículo 18 LIRPF en la redacción aplicable *ratione temporis*, que es la procedente del artículo 66 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, que establecía en su apartado 1 que "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", y "dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta". En esta ocasión, la prestación se recibe en forma de capital, por tanto, resunta aplicable lo dispuesto en los siguientes apartados de dicho precepto.

Nos interesa, esta vez, el apartado 2 de dicho artículo, que disponía entonces que se aplicará "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 (...)".

Por tanto, no todo rendimiento de trabajo enmarcado en una relación laboral prolongada en el tiempo goza de reducción, ésta debe aplicarse la misma cuando la renta responde a la naturaleza de una contraprestación por el trabajo realizado generada durante un periodo superior a dos años y, además, que no se obtengan de forma periódica o recurrente. Esta última precisión evita que su percepción obedezca a una determinada cadencia, puesto que de ser así no se aplicaría la reducción, aunque el periodo de generación fuera superior a dos años. Dicho sea de paso, no se aclara por la normativa -ni legal ni reglamentaria- aplicable en 2011, qué ha entenderse por recurrente o periódico, lo cual puede ser origen de conflictos, que en la presente ocasión no se han suscitado.

La aplicación de dicho porcentaje reductor puede producirse, pues, cuando concurren cualquiera de las dos circunstancias siguientes: a) que el rendimiento tenga un periodo de generación superior a dos años, siempre que no se obtengan de forma periódica recurrente; b) que se trate de aquello que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En el presente recurso la controversia se ha centrado en determinar si el mencionado incentivo está incluido en la primera de las dos hipótesis. La clave reside en la interpretación de la expresión "periodo de generación superior a dos años", para lo cual, obviamente, hemos de ceñirnos al caso, que no guarda la similitud pretendida por la parte recurrente con la STS de 9 de julio de 2008, 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, relativa a opciones sobre acciones.

A tal fin nos interesan las Condiciones Generales del Programa de Incentivo Extraordinario Plurianual de N Más Uno Private Equity, aprobada por el Consejo de Administración de la N Más Uno IBG, S.A., sociedad matriz de Grupo N Más Uno, en su reunión celebrada el 3 de mayo de 2006, en el que se plasma el establecimiento y contenido de un programa de incentivo extraordinario en metálico para determinados directivos "clave" del área N Más Uno Private Equity que prestan sus servicios a las sociedades íntegramente participadas por la Sociedad, N Más Uno Capital Privado SGEGR, S.A., N Más Uno Capital Privado Servicios SL y N Más Uno Advisor, S.A.

El Programa tiene como finalidad recompensar la labor en la empresa del equipo humano de N Más Uno Private Equity, haciendo participe a determinados miembros del mismo, de la comisión de éxito que se genere a favor de N Más Uno Capital Privado SGEGR, S.A., que es una sociedad gestora de entidades de capital riesgo y se encarga de la gestión de Dinamia Capital Privado, SCR, S. A. Percibe, por consiguiente, una comisión por la gestión de las inversiones que realiza Dinamia. Dicha comisión tiene dos componentes: una porción fija, determinada en función del volumen gestionado, y una porción variable, denominada comisión de éxito, consistente en una parte de la rentabilidad que obtenga Dinamia, cuando transmita las sociedades en las que ha invertido u obtenga dividendos de las mismas. El programa se inicia el 3 de mayo de 2006 y finaliza el 2 de enero de 2011, si bien, esta última fecha se entenderá prorrogada automáticamente por un plazo de seis meses, exclusivamente en el supuesto de que, en la misma, Dinamia estuviera incurso en un proceso de desinversión de alguna de las sociedades de su cartera de inversiones.

La cláusula 5 del Programa dispone que, a efectos del procedimiento a seguir para la determinación del incentivo, se tendrá en cuenta el Contrato de Gestión suscrito entre Dinamia SCR y N Más Uno Capital Privado SGEGR de fecha 24 de noviembre de 1997. El incentivo consistirá en una remuneración en metálico a percibir por el Beneficiario, cuyo importe será igual al resultado de sumar las cantidades que resulten de aplicar a cada Comisión de Éxito que, durante la duración del Programa, efectivamente cobre N Más Uno Capital Privado SGEGR de Dinamia SRC, el porcentaje individual asignado a cada Beneficiario para la Cartera Anual de participadas de Dinamia SCR que corresponda.

La cláusula 7 del Programa, contempla supuestos especiales, concretamente, cuando se produzca la extinción de la relación laboral del beneficiario con anterioridad a la fecha de finalización del Programa. Esos supuestos son dos: (i) despido procedente o con justa causa y (ii) extinción unilateral y voluntaria de la relación laboral por el beneficiario, despido improcedente o sin justa causa o desistimiento unilateral de Grupo N Más Uno, fallecimiento, invalidez permanente total o absoluta o gran invalidez, jubilación o jubilación anticipada o extinción de mutuo acuerdo. Para este último supuesto se indica que el Incentivo se calculará teniendo en cuenta las Comisiones de éxito cobradas por N Más Uno Capital Privado SGEGR atribuibles a las Carteras Anuales sobre las que la Sociedad hubiese comunicado al Beneficiario su Porcentaje Individual y, además, se precisa que para todos los casos

previstos en él, el incentivo a percibir por el beneficiario o, en su caso, por sus causahabientes, se determinará a la fecha de finalización del Programa, junto con el resto de beneficiarios, abonándose en la misma fecha que a éstos dentro del Plazo de Abono.

Señala la sentencia recurrida 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".

Como puede comprobarse en este segundo supuesto se incluyen diversas hipótesis (fallecimiento, jubilación, etc.). También se incluye la hipótesis que concurre en esta ocasión, cual es la extinción de mutuo acuerdo de la relación laboral. Efectivamente, según consta en el Acuerdo referente a la terminación de la relación laboral y pactos complementarios fechada el día 30 de marzo de 2007, las partes que suscriben dicho acuerdo manifiestan que dan por finalizada la relación laboral de mutuo acuerdo. Entre las cláusulas de dicho acuerdo se encuentra la segunda, relativa, precisamente, al programa de incentivo extraordinario plurianual que nos ocupa, mediante la cual, a efectos aclaratorios, se señala que las Carteras Anuales de Dinamia sobre las que la Sociedad ha comunicado al beneficiario su porcentaje individual, son las de los años 1999, 2003, 2004, 2005 y 2006.

En el presente caso, el bonus percibido no está vinculado con su generación por el beneficiario (el Sr. Guillermo) por un periodo de tiempo superior a dos años, no ya porque entre la fecha de inicio del programa (3 de mayo de 2006) y la fecha de finalización de la relación laboral entre la entidad pagadora y el perceptor del incentivo (30 de marzo de 2007) no hayan pasado dos años, sino más bien porque en la retribución que se abona en 2011 el Sr. Guillermo pretende que se tengan en cuenta los años 2008, 2009, 2010 y 2011, en los que el obligado tributario no ha participado en la generación de la comisión de éxito correspondiente a esos años cobrada por Nmás1 Capital Privado SGEGR de Dinamia SRC. No hay que confundir periodo de generación del rendimiento que, en este caso, es inferior a dos años, con su imputación temporal que, en el caso de los rendimientos de trabajo se ha previsto, por regla general, que se imputen al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Ninguna discusión se ha producido entre las partes acerca de la imputación temporal del bono, ambas están de acuerdo en que procede su imputación al año 2011, puesto que ese era el año en que eran exigibles tal bonus. La discrepancia no es, pues, la imputación temporal, sino el importe por el que han de incluirse en la base imponible.

Pues bien, a la vista de lo dicho hasta ahora, no cabe responder a la cuestión con interés casacional con la generalidad que, quizás, se pretende mediante el auto de admisión, puesto que resulta obligado ceñirse a las concretas circunstancias del caso, de ahí que, con arreglo a las que concurren esta vez, fijemos la doctrina de que, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, previstos en el artículo 18.2 LIRPF, el concepto jurídico de "periodo de generación de renta" debe interpretarse como aquel en el que perceptor contribuye efectivamente a la generación de la renta derivada del programa de incentivos del pagador, sin perjuicio de que tales rendimientos sean exigibles con posterioridad a la finalización de la relación laboral.

Cuarto. Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La parte recurrente considera que la sentencia recurrida yerra al desestimar el recurso presentado por considerar que el "periodo de generación de la renta" obtenida por el Sr. Guillermo derivada del incentivo, es inferior a dos años, puesto que si se hubiese aplicado el artículo 18.2 LIRPF interpretándolo de acuerdo con la STS de 9 de julio de 2008, cuestión de ilegalidad núm. 5/2007, el recurso debería haber sido estimado y la Sala tendría que haber admitido la aplicación de la reducción del 40% a la renta obtenida por el Sr. Guillermo como consecuencia de la concesión del incentivo. Por ello, considera que la sentencia de instancia ha de ser casada, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a ella y anulando las resoluciones impugnadas.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita la desestimación del presente recurso de casación y, con ello, la confirmación de la sentencia impugnada.

Por las razones expuestas en el fundamento de derecho anterior, procede que declaremos no haber lugar al presente recurso de casación.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 1063/2020, interpuesto por don Guillermo, representado por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, contra la sentencia de 25 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1129/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, con lo cual se confirma por estar ajustados a derecho los actos recurridos.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

La Excm. Sra. Dña. Esperanza Córdoba Castroverde votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. Rafael Fernández Valverde.

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.