

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 9 julio de 2008, (rec. 5/2007)

Nulidad de pleno derecho un inciso del art. 10.3 del RIRPF

El Tribunal Supremo estima la cuestión de ilegalidad planteada por el TSJ Madrid y declara la nulidad de pleno derecho un inciso del art. 10.3 del RIRPF, (Real Decreto 214/1999). El artículo establece que, a efectos de una reducción del 30%, 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». Dicho inciso constituye un exceso reglamentario no previsto en la Ley y en contradicción con la misma.

Fundamentos de derecho

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

En efecto, si nos atenemos a la Ley, solamente podemos aplicar las reglas generales de sujeción del rendimiento de trabajo...

... debe señalarse que el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, en la redacción aplicable "ratione temporis", establece determinadas reducciones y entre ellas, en la letra a): "El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo."

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

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

TERCERO.- Con el material normativo que acaba de exponerse ha de calificarse si el rendimiento de trabajo obtenido por medio de opciones sobre acciones y participaciones tiene carácter regular o

irregular, con la consecuencia que ello lleva aparejada en orden a la aplicación rigurosa o atenuada de la progresividad del impuesto.

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

Sin embargo, frente al criterio aplicable en el caso de la remuneraciones ordinarias de trabajo, las “stock options” tienen un carácter atípico, por cuanto el rendimiento no es la opción en sí mismo considerada, (mera expectativa), sino el que se deriva para el trabajador en el momento de hacer aquella efectiva....

Este planteamiento, que entiende que no puede existir devengo si no existe previamente rendimiento que gravar, es el que se ha tenido una consolidación legal expresa a partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre...

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

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

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

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

Pues bien, la Sala no tiene más remedio que anticipar su criterio en orden a estimar la cuestión de ilegalidad formulada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 214/1999.

En efecto, el artículo 10.3 , tal como antes quedó señalado, establece que a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto , se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión», imponiendo de esta forma una limitación no prevista en la Ley...

