



Roj: **STS 4537/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:4537**

Id Cendoj: **28079130022016100410**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/10/2016**

Nº de Recurso: **4786/2011**

Nº de Resolución: **2269/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3458/2011,**
STS 4537/2016

SENTENCIA

En Madrid, a 20 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación 4786/2011, interpuesto por DOÑA Filomena , representada por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2011 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 136/2010 (ECLI:ES:AN:2011:3458), relativo a la devolución de ingresos indebidos correspondientes a retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas del mes de febrero del ejercicio 2007. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por doña Filomena contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 3 de febrero de 2010. Esta resolución administrativa de revisión acogió en parte la reclamación NUM000 , instada por la mencionada Sra. Filomena frente al acuerdo adoptado el 12 de noviembre de 2008 por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que no accedió a la rectificación de la autoliquidación de retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al mes de febrero de 2007, presentado por Gilead Sciences, S.L., en cuantía de 2.184.472,20 euros.

El debate en la instancia giró en torno a tres cuestiones: **(i)** si la demandante durante el tiempo que obtuvo los rendimientos sometidos a tributación tenía su residencia fiscal en España, debiendo tributar aquí (tesis de la Administración) o, por el contrario, en Francia, quedando sometida al poder tributario del país vecino (criterio de la contribuyente); **(ii)** si procedía la reducción de los rendimientos íntegros en aplicación del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre)]; y **(iii)** si, por tratarse de rendimientos obtenidos por prestaciones efectivamente realizadas en el extranjero, estaban exentos en virtud del artículo 7.p) de la mencionada Ley , con el límite de 60.100 euros anuales.

La sentencia recurrida, en cuanto desestimatoria, resolvió tales cuestiones en sentido contrario a los intereses de la demandante.

SEGUNDO .- Doña Filomena preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 26 de octubre de 2011, en el que invocó dos motivos



de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 , sosteniendo que los requisitos establecidos por el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), vigente al tiempo de los hechos de este litigio, para la aplicación de la reducción especial de los rendimientos íntegros (un 40 por 100) prevista en dicho precepto legal respecto de los supuestos de opciones de compra de acciones otorgadas por las empresas a sus trabajadores, incurren en un exceso reglamentario, yendo más allá de la Ley que desarrolla, lo que determina su nulidad. Incide, en su opinión, en el mismo exceso que su precedente, el artículo 10.3 del Reglamento homónimo, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero), que, por razón de tal extralimitación, fue declarado nulo por el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de abril de 2009 (cuestión de ilegalidad 8/2008 ; ECLI:ES: TS:2009:3759), pronunciamiento recordado en la sentencia de 28 de mayo de 2009 (cuestión de ilegalidad 13/2008 ; ECLI:ES:TS:2009:4251), que declaró sin contenido la cuestión que era su objeto.

Considera que, frente a lo anterior, no cabe avalar la solución dada en la sentencia recurrida aplicando la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), que añadió una nueva disposición adicional trigésimo primera a la Ley 35/2006 , pues ello se opone a los principios de legalidad, seguridad jurídica, irretroactividad, previsibilidad y protección de la confianza legítima, proclamados en el artículo 9.3 de la Constitución Española o dimanantes de los que en dicho precepto expresamente se relacionan.

2º) En el segundo argumento del recurso denuncia la infracción del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 , que declara exentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con un máximo de 60.100 euros anuales, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que lo sean para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, y en el territorio de aplicación del impuesto en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga.

En opinión de la recurrente, la sentencia impugnada, al considerar que la remuneración derivada de las opciones sobre acciones no provenía de un trabajo efectivamente desarrollado en el extranjero, desconoce la realidad fáctica recogida en el expediente y vulnera el mencionado artículo 7.p) en cuanto que, al confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo recurrida, admite que se disminuya la cantidad exenta en virtud de un prorrateo no previsto en la normativa vigente, ni legal ni reglamentaria.

Termina solicitando el pronunciamiento de sentencia que case y anule la recurrida, por no ser ajustada a Derecho, al haber sido dictada «en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 30 de abril y 28 de mayo de 2009 , tomando en consideración una modificación legislativa que debe reputarse inconstitucional por contener un grado de retroactividad máximo», e insistir en reducir la cantidad exenta en virtud del mencionado artículo 7.p), aplicando un prorrateo no previsto en el ordenamiento jurídico, mediante una interpretación que no atiende a la realidad fáctica presente en el expediente administrativo.

En relación con el primer motivo del recurso, interesó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad «que verse sobre la disposición final cuadragésima novena uno de la Ley 2/1011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible que modifica la Ley 35/2006 [...], que introduce una modificación legislativa con efectos desde 4 de agosto de 2004, y que la sentencia objeto del presente recurso aplica a un ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicado en febrero de 2007».

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 23 de febrero de 2012, en el que interesó su desestimación.

1º) En relación con el primer motivo, consideró que debía ser desestimado por los propios fundamentos de la sentencia de instancia, en absoluto desvirtuados de adverso. Subraya que la Audiencia Nacional se ha limitado a aplicar de manera recta y estricta lo previsto en una disposición legal específicamente contemplada para el caso de autos, tal cual es la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, sin que por otra parte resulte, en su opinión, procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que, «como la sentencia de instancia se ocupa de razonar, existe jurisprudencia constitucional consolidada con arreglo a la cual el tipo de la modificación legal concretamente considerada no vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica, ni resulta por tanto inconstitucional: como resulta de la sentencia 273/2000 , que a su vez cita la 182/1997 , una reforma legal que tiene por objeto elevar el rango de lo ya regulado mediante normas reglamentarias con anterioridad, y que circunscribe su retroactividad a este solo efecto, sin introducir modificación sustantiva alguna respecto de la anterior regulación reglamentaria, no vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica, por cuanto la "previsibilidad" de la norma y confianza de los



ciudadanos queda en estos casos salvaguardada, pues existía esa misma regulación sustantiva mediante norma reglamentaria, que en principio debe presumirse válida y eficaz por parte de los ciudadanos».

2º) Tratándose del segundo motivo, pretende su inadmisión por razón de la cuantía. A título subsidiario, promueve su desestimación por los propios fundamentos de la sentencia impugnada. A mayor abundamiento, razona que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 se refiere a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siendo así que en el caso no se trata de rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero, porque el rendimiento del trabajo del que aquí se trata se devenga y percibe por el trabajador en el momento de la extinción de su relación laboral, durante el ejercicio 2007, cuando ya llevaba varios ejercicios de residencia exclusiva en España y durante el cual no realizó la recurrente ningún trabajo efectivo en el extranjero.

CUARTO . - Fijado el día 14 de mayo de 2014 para votación y fallo del recurso, mediante providencia adoptada en el mismo día, el señalamiento se dejó sin efecto para, «de conformidad con el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional », oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo común de diez días, a fin de que alegasen lo que a su derecho tuvieran por conveniente sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), que añadió una nueva disposición adicional trigésimo primera a la Ley 35/2006 , «por su posible contradicción con los artículos 9.3 , 24.1 y 31.1 de la Constitución Española ».

En la misma providencia se acordó el cambio de magistrado ponente, designándose a don Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

QUINTO .- Doña Filomena evacuó el traslado en escrito registrado el 17 de junio de 2014, en el que pidió que se «eleve cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional para que se pronuncie sobre el posible quebranto de los artículos 9.3 , 14 , 31.1 y 3 y 24.1 de la Constitución Española ».

La Administración General del Estado, en escrito también presentado el 17 de junio de 2014, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

El Fiscal, mediante escrito presentado el 8 de julio de 2014, no consideró necesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, si bien, para el caso de que la Sala entendiese lo contrario, no se opuso a ello.

SEXTO .- En auto de 3 de septiembre de 2014, la Sala resolvió «plantear cuestión de inconstitucionalidad del inciso "que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004" de la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre), incorporada por la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución Española ».

La cuestión fue registrada con el número 6244-2014.

SÉPTIMO .- El Tribunal Constitucional, en sentencia 121/2016, de 23 de junio , resolvió estimar la cuestión y, en su virtud, declarar la nulidad del referido inciso de la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006 .

De dicho pronunciamiento se dio traslado a las partes para que, en el plazo de diez días, formularan alegaciones.

El traslado fue evacuado por la recurrente en escrito fechado el 6 de septiembre de 2016.

OCTAVO .- Las actuaciones quedaron de nuevo pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose al efecto el día 11 de octubre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Doña Filomena combate en casación la sentencia dictada el 30 de junio de 2011 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 136/2010 , que entabló frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 3 de febrero de 2010. Esta resolución administrativa de revisión acogió en parte la reclamación NUM000 , instada por ella frente al acuerdo adoptado el 12 de noviembre de 2008 por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que no accedió a la rectificación de la autoliquidación de retenciones del impuesto



sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al mes de febrero de 2007, presentado por Gilead Sciences, S.L., en cuantía de 2.184.472,20 euros.

El debate en la instancia, según hemos apuntado en el primer antecedente de esta resolución, giró en torno a tres cuestiones: **(a)** si la demandante durante el tiempo que obtuvo los rendimientos sometidos a tributación tenía su residencia fiscal en España, debiendo tributar aquí (tesis de la Administración) o, por el contrario, en Francia, quedando sometida al poder tributario del país vecino (criterio de la contribuyente); **(b)** si procedía la reducción de los rendimientos íntegros en aplicación del artículo 18.2 de la Ley 35/2006; y **(c)** si, por tratarse de rendimientos obtenidos por prestaciones efectivamente realizadas en el extranjero, estaban exentos en virtud del artículo 7.p) de la mencionada Ley con el límite de 60.100 euros anuales.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional concluye, en la sentencia discutida, que: **(a)** doña Filomena tenía su residencia fiscal en España cuando obtuvo los rendimientos sometidos a tributación (FJ 6º); **(b)** no procedía la reducción de los rendimientos íntegros en un 40 por 100, porque no cumplía los requisitos previstos en el artículo 11.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), y aun cuando este precepto reglamentario incurría en un exceso en relación con las previsiones legales, la extralimitación no puede tener ninguna consecuencia para la decisión del litigio, pues se ha visto paliada por la entrada en vigor de la Ley 2/2011 y, por tanto, de su disposición final cuadragésimo novena, que introdujo en la Ley 35/2006 la disposición adicional trigésimo primera, elevando a rango de ley lo que hasta ese momento era una simple previsión reglamentaria (FFJJ 7º y 8º); y **(c)** tampoco procedía la exención del artículo 7.b) de la Ley 35/2006, porque no concurrían los presupuestos previstos en la misma, si bien, para no incurrir en reforma peyorativa de lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, mantiene la aplicación de la misma con el prorrateo señalado por el mencionado organismo administrativo de revisión (FJ 9º).

Doña Filomena se alza en casación esgrimiendo dos motivos con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998: en el primero denuncia la infracción del artículo 18.2 de la repetida Ley 35/2006 y en el otro la del artículo 7.p) de la misma. Abandona, pues, en esta sede el primer argumento de su demanda: que los rendimientos los obtuvo siendo residente fiscal en Francia, donde debía tributar.

Para la resolución de los otros dos, alteraremos su orden. **(A)** Tras precisar los hechos del litigio y el curso procedimental seguido por la recurrente, **(B)** analizaremos en primer lugar si procede la exención parcial de rendimientos íntegros que pretende al amparo del artículo 7.p) [2º motivo], para **(C)** a continuación determinar si respecto de los sometidos a tributación (los no exentos) cabe la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 [1º motivo].

(A) Los hechos del litigio y el curso procedimental

SEGUNDO .- 1º) Doña Filomena estuvo empleada por la sociedad, establecida en Francia, Gilead Sciences, S.a.r.l. («Gilead Francia», en lo sucesivo), para la que trabajó en dicho país entre el 1 de octubre de 2002 y el 30 de septiembre de 2005. El 1 de octubre de este último año, fue contratada por Gilead Sciences, S.L. (en adelante, «Gilead España»), residiendo en nuestro país a partir de dicha fecha. Fue despedida el 16 de febrero de 2007.

2º) Los días 14 y 15 de febrero de 2007, trabajando, por tanto, para «Gilead España», ejercitó 143.300 opciones sobre acciones de la sociedad Gilead Sciences Inc («Gilead América»), matriz del grupo y radicada en los Estados Unidos de América. Del total de esas opciones, 126.100 le habían sido concedidas por «Gilead Francia» por su trabajo durante los años 2002 a 2005.

3º) Las opciones otorgaban a la Sra. Filomena el derecho a comprar acciones ordinarias de Gilead América en cualquier momento, una vez transcurrida la fecha de consolidación de las mismas (un año para el 20 por 100, incrementándose en un 5 por 100 para cada uno de los siguientes dieciséis trimestres) y antes de la de su vencimiento (diez años desde la concesión). Sólo podían ejercerse las opciones consolidadas después de extinguirse la relación laboral.

4º) Las opciones concedidas a la Sra. Filomena durante su relación laboral con «Gilead Francia» (126.100) se encontraban consolidadas al tiempo de su ejercicio los días 14 y 15 de febrero de 2007, suministrando una ganancia total de 5.080.167,90 euros y dando lugar a un ingreso en el Tesoro público español de 2.184.472,20 euros (43 por 100), a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la Sra. Filomena, efectuado por «Gilead España», suma de la que la pagadora repercutió a la interesada 1.778.058,77 euros.

5º) Doña Filomena consideró indebido el ingreso realizado por «Gilead España» porque: **(i)** de acuerdo con el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), las opciones sobre acciones constituyen retribuciones en



especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente, que sólo pueden ser sometidas a tributación en Estado en que se desarrolla el mismo; (ii) del total de las acciones ejercitadas, 126.100 habían sido concedidas por «Gilead Francia» durante los ejercicios 2002 a 2005, periodo en el que era residente fiscal en dicho país, por lo que la potestad tributaria para someter a gravamen el beneficio obtenido correspondía exclusivamente a la República Francesa; (iii) subsidiariamente, consideró improcedente el ingreso a cuenta practicado en relación con las opciones consolidadas antes de la extinción de la relación laboral con la empresa francesa, así como respecto de las consolidadas con posterioridad, por aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 .

6º) La solicitud de devolución de ingresos indebidos fue desestimada por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en resolución de 12 de noviembre de 2008, revocada en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 3 de febrero de 2010, dictada en la reclamación NUM000 (juzgó excesiva la base sobre la que se calculó el ingreso a cuenta discutido).

En mencionado organismo administrativo revisor:

a) Consideró no acreditada la residencia fiscal en Francia de doña Filomena durante los ejercicios 2003 a 2005, razonando que, aun cuando se admitiese su residencia en el país vecino en dichos ejercicios, debería tributar en España, pues obtuvo la remuneración en especie derivada de las opciones en el año 2007, en el que, como ella misma reconoce, tenía la residencia fiscal en nuestro país, debiendo tributar en él, sin perjuicio de los mecanismos previstos en el ya citado Convenio bilateral, recogidos en la Ley 35/2006, para eliminar la eventual doble imposición (FFJJ 8º, 9º y 10º).

b) Analizó la cuestión relativa a la aplicación de la reducción del 40 por 100 de la renta gravable prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 , que rechaza por no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 11.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007 (FFJJ 14º y 15º).

c) Abordó la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 , concluyendo que no puede alcanzar la suma de 60.100 euros, debiendo limitarse a una cantidad inferior, como consecuencia del prorrateo de esa suma máxima durante los tres años en que se consolidaron las retribuciones en especie (FFJJ 12º y 13º).

7º) La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la sentencia objeto de este recurso casación:

a) Desestima la pretensión principal de la demandante al considerar que debía tributar en España por tener su residencia fiscal en nuestro país durante los ejercicios 2003 a 2005, situación que permanecía en el año 2007, en el que ejerció las opciones (FJ 6º).

b) En relación con la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 , concluye que el artículo 11.3 del Reglamento del impuesto incurría en un ilegal exceso reglamentario (FJ 7º), que, sin embargo, no puede tener ninguna consecuencia para la decisión del litigio, pues se ha visto paliado por la entrada en vigor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo , de Economía Sostenible y, por tanto, de su disposición final cuadragésimo novena, que introduce en la Ley 35/2006 la disposición adicional trigésimo primera , elevando a rango de ley lo que hasta ese momento era una simple previsión reglamentaria (FJ 8º).

c) Finalmente, desestima la pretensión de que una cuantía de hasta 60.100 euros de los rendimientos íntegros obtenidos con el ejercicio de la opción quedara exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 , porque la operatividad de la exención exige la presencia de dos compañías distintas (la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios), siendo así que en el caso sólo hubo una compañía, la francesa, a la que la demandante adquirió la opción de compra durante el tiempo de su prestación de servicios. Entiende la Audiencia Nacional que el precepto en cuestión (con o sin prorrateo) no es aplicable, por lo que el prorrateo practicado por el Tribunal Económico-Administrativo Central no procedía, si bien lo mantiene para no incurrir en reforma peyorativa (FJ 9º).

(B) Sobre la exención de rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (2º motivo)

TERCERO .- La Administración recurrida sostiene que este motivo de casación es inadmisibles por razón de la cuantía.

No siendo posible separar las distintas cuestiones suscitadas para determinar la cuantía del recurso de casación, porque el origen del pleito fue la denegación de la solicitud de rectificación de una única autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al período febrero de 2007, esta alegación sólo podría prosperar si la cuantía de la pretensión casacional [atendidos la estimación en parte que contiene la resolución del Tribunal Económico-Administrativo



Central y el hecho de que la Sra. Filomena abandone en casación el primer argumento de su demanda, esto es, que los rendimientos los obtuvo siendo residente fiscal en Francia, donde debía tributar] no superase el umbral de acceso a la casación, fijado en 150.000 euros cuando este recurso fue interpuesto.

Ni el abogado del Estado justifica tal cosa, ni razonablemente cabe inferirla, teniendo en cuenta que, como dice el Tribunal Económico-Administrativo Central, la solicitud de devolución de ingresos indebidos instada inicialmente por doña Filomena, de ser atendida en su totalidad, hubiera alcanzado a la cantidad ingresada a cuenta que le fue repercutida por la retribución en especie correspondiente a las ejecuciones de opciones de compra sobre acciones que discutió: 35% de 4.360.149,92 euros, es decir, 1.526.052,47 euros (FFJ 3º y 5º).

Por consiguiente, la pretensión de rechazo liminar del segundo motivo, que el abogado del Estado hace valer, debe ser desestimada.

CUARTO .- El artículo 7.p) de la Ley 35/2006 declaraba exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas las de trabajo por servicios efectivamente realizados en el extranjero, si concurrían los dos siguientes requisitos: (i) que dichos servicios o trabajos se realizasen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y (ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal. La exención se aplicaba a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con un límite máximo anual de 60.100 euros.

La Sra. Filomena pretendió (inicialmente a título subsidiario) que de los rendimientos obtenidos se declarasen exentos 60.100 euros en aplicación del mencionado precepto legal. La Agencia Tributaria rechazó tal pretensión. El Tribunal Económico-Administrativo Central le reconoció el derecho a la exención, pero consideró que debía limitarse a 50.252,47 euros, porque la base imponible del impuesto del ejercicio 2007 debería integrarse por todas las opciones ejercitadas, tanto aquellas respecto de las que solicitaba la devolución como de las que no. Representando aquellas primeras el 83,61 por 100, la parte exenta debería quedar reducida a la expresada suma. Por su parte, la Sala de instancia juzgó que no procedía exención alguna, porque la norma exige la presencia de dos compañías: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza la prestación de servicios, siendo así que en el caso enjuiciado la empleadora y la destinataria de los servicios era la misma empresa. No obstante, para no incurrir en reforma peyorativa, reconoce a la demandante el derecho a la exención sobre la suma señalada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

La Sra. Filomena pide en esta casación, a través del segundo motivo, que se declare no ajusta a Derecho la decisión de la Audiencia Nacional por concluir, no atendiendo a la realidad fáctica recogida en el expediente, que la remuneración derivada de las opciones sobre acciones no provenía de un trabajo efectivamente desarrollado en el extranjero y persistir en la aplicación de un prorrateo en el cálculo de la exención que se encuentra al margen del ordenamiento jurídico.

QUINTO .- De entrada, se ha de señalar que la recurrente ha elegido un camino equivocado para quejarse de que la Audiencia Nacional resuelve «sin atender a la realidad fáctica recogida en el expediente administrativo». Se introduce en el ámbito de la decantación de los hechos del litigio, tarea que pertenece al poder jurisdiccional de la Sala de instancia y en el que el Tribunal de casación no puede adentrarse salvo que, como no se ha hecho en este caso, se alegue y acredite que el pronunciamiento de la sentencia discutida es el resultado de la infracción de preceptos legales que disciplinan de forma tasada la apreciación de algunas pruebas o consecuencia de una valoración arbitraria de las mismas, contraria a la razón y a la lógica y, por ello, reveladora de un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, contrario al artículo 9.3 de la Constitución Española .

Sentado lo anterior, a juicio de esta Sala, nadie ha acertado al resolver el planteamiento de la recurrente, no obstante lo cual su pretensión tampoco puede prosperar, porque no se adecúa al ordenamiento jurídico. Las razones que explican esta afirmación son las siguientes:

1ª) El Tribunal Económico-Administrativo Central realiza un prorrateo que no encuentra apoyo en el ordenamiento jurídico. La previsión legal es que los rendimientos de trabajo percibidos por un contribuyente por los servicios prestados a una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, queden exentos hasta un límite de 60.1000 euros. Por ello, si los rendimientos superan esa suma el resto quedará sometido a tributación. Nada más y nada menos. No existe norma legal o reglamentaria alguna que autorice a prorratear ese límite máximo entre las distintas fuentes de "rendimientos en el extranjero" y a reducirlo porcentualmente si la discrepancia del contribuyente se manifiesta respecto de unas sí y de otras no.

2ª) A juicio de esta Sala, los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige «dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se



realiza una prestación de servicios». Más sencillamente, lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios. En otras palabras, el carácter inclusivo que debe otorgarse al inciso «[e]n particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios», no habilita una interpretación del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 como la que hace la Sala *a quo*.

3ª) No obstante, ese doble yerro administrativo y judicial no otorga cobertura, para obtener éxito, a la pretensión de la recurrente, porque, como razona el abogado del Estado, los rendimientos para los que pretende la exención no los percibió por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. En efecto, sólo los devengó y recibió en el ejercicio 2007, cuando llevaba varios años con residencia exclusiva en España, y durante el cual no realizó ningún trabajo efectivo en el extranjero que diera lugar al devengo de dichos rendimientos. Ha de recordarse que el momento en el que se devengan las rentas derivadas del ejercicio de opciones sobre acciones no se sitúa en los periodos en los que se concedieron las opciones sino en aquel en el que el trabajador las ejercita. Los rendimientos del trabajo en especie obtenidos por la recurrente, como consecuencia del ejercicio de las opciones sobre acciones de «Gilead América», que se le concedieron cuando trabajaba en la filial francesa del grupo empresarial, no fueron percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero; tampoco derivan directamente de ellos, porque el rendimiento discutido no trajo causa inmediata de la concesión de las opciones sobre acciones sino del ejercicio de las mismas, que no es lo mismo, por lo que únicamente cabe su calificación como indirectamente derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Se ha de recordar que si el devengo del impuesto se produjo en este caso cuando la titular de las *stock options* las hizo efectivas es, precisamente, porque sólo entonces « puede saberse, primero, si existe rendimiento, y, segundo, la cuantía exacta del mismo», dado que «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 aquélla efectiva» [véase la sentencia de 9 de julio de 2008 (cuestión de ilegalidad 5/2007, FJ 3º; ECLI:ES:TS :2008:4069); criterio que reiteran, entre otras, las sentencias de 30 de abril de 2009 (cuestión de ilegalidad 8/2008, FJ 1º; ECLI:ES:TS:2009:3759) y 8 de junio de 2012 (casación 4496/2009, FJ 4º; ECLI:ES:TS :2012:5336)].

Todo lo anterior conduce a la desestimación del segundo motivo de casación y a la confirmación de la sentencia de instancia en cuanto ratificó en este punto, para no incurrir en *reformatio in peius*, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En consecuencia, el debate que suscita el primer motivo de casación, sobre la reducción en un 40 por 100 de los rendimientos íntegros obtenidos por el ejercicio de la opción de compra sobre acciones, ha de partir del presupuesto de que 50.252,47 euros estaban exentos.

(C) Sobre la reducción en un 40 por 100 de los rendimientos íntegros (1º motivo)

SEXTO .- Doña Filomena denuncia la infracción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 , que prevé una reducción de los rendimientos íntegros a que se refiere en un 40 por 100, estableciendo unos determinados requisitos (periodo de generación superior a dos años y que no sean de obtención periódica o recurrente), entre los que no se encuentran el exigido por el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2004 , que incide en un exceso reglamentario ya declarado nulo por el Tribunal Supremo para preceptos de idéntico contenido de los Reglamentos de 1999 y 2007.

SÉPTIMO .- Para resolver en este punto el debate, conviene que nos detengamos en el marco normativo y su evolución, precisando, antes de nada, que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable al caso de autos es el aprobado en el año 2004, no el del año 2007 como concluye la sentencia impugnada:

1) El artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre , del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre), en la determinación de la renta gravable, contemplaba una reducción del 30 por 100 para rendimientos con un periodo de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente. El párrafo segundo del precepto precisaba que el cómputo del



periodo de generación, en el caso de que los rendimientos se cobrasen de forma fraccionada, debería tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se estableciesen.

2) Dicho desarrollo se acometió en el Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, cuyo artículo 10.3 dispuso que «a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento de trabajo con periodo 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 [*stock options*], cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

3) La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 11 de junio de 2007, estimó el recurso contencioso-administrativo 1766/2003 (ECLI:ES:TSJM:2007:23416), considerando que el reproducido artículo 10.3 del Reglamento de 1999 incurría en un exceso por incluir dos limitaciones no contempladas en la Ley que desarrollaba, por lo que mediante auto de 23 de julio del mismo año planteó ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuestión de ilegalidad en relación con el inciso «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión».

4) La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de julio de 2008 (cuestión de ilegalidad 5/2007 ; ECLI:ES:TS:2008:4069), declaró nulo de pleno Derecho el mencionado inciso del artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999.

5) La propia Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 26 de junio de 2008, estimó el recurso 281/2005 (ECLI:ES:TSJM:2008:25952), por la misma razón de considerar que el artículo 10.3 del Reglamento de 1999 se excedía respecto de las previsiones legales, suscitando mediante auto de 15 de julio de 2008 nueva cuestión de ilegalidad, ahora en relación con el inciso «si, además, no se conceden anualmente».

6) La cuestión de ilegalidad (número 8/2008) fue estimada en sentencia de 30 de abril de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:3759), que declaró nulo de pleno Derecho el reproducido inciso.

7) Por su parte, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de abril de 2008, estimó el recurso contencioso-administrativo 53/2005 (ECLI:ES:AN:2008:1303), concluyendo que el repetido artículo 10.3, al añadir para obtener la reducción de la renta gravable un requisito no previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, vulneraba la reserva de ley en materia tributaria e infringía el principio de jerarquía normativa, adoleciendo de un vicio de nulidad. Esta sentencia fue recurrida en casación por la Administración General del Estado, recurso (número 2520/2008) desestimado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6421), que reproduce los razonamientos de su anterior sentencia de 30 de abril de 2009, estimatoria de la cuestión de ilegalidad 8/2008.

8) La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas y por la que se modifican las leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes (BOE de 19 de diciembre), modificó el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, elevando al 40 por 100 el porcentaje de reducción y añadiendo dos párrafos nuevos. En el primero de ellos (nuevo párrafo tercero) precisó que, tratándose de *stock options*, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicaría la reducción del 40 por 100 no podría superar el importe que resultase 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, tomándose cinco años si se tratase de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El párrafo cuarto remitía al reglamento para fijar la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

9) La norma pasó manteniendo su numeración y sin modificación alguna al texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo).

10) El Reglamento del impuesto aprobado tras el mencionado texto refundido en el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), reprodujo sin variación el artículo 10.3 del Reglamento de 1999. Este nuevo reglamento entró en vigor el día siguiente de su publicación en el BOE (disposición final única).

11) La Ley 35/2006 recogió igual previsión que la del artículo 17.2.a) del texto refundido de 2004 en el artículo 18.2, precisando no obstante que el límite previsto en el párrafo tercero del precepto (la cuantía del rendimiento sobre el que se aplicaría la reducción del 40 por 100 no podría superar el importe que resultase 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) se duplicaría por dos para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra cuando las acciones o participaciones adquiridas debieran mantenerse



al menos durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra, y la oferta se realizase en la mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa.

12) El Reglamento de 2004 fue derogado por el aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, cuyo artículo 11.3 reprodujo, sin variación alguna, el texto del artículo 10.3 del Reglamento de 2004, que procedía del de 1999. El Reglamento de 2007 entró en vigor el día siguiente de su publicación oficial (disposición final segunda, apartado 1, del Real Decreto 439/2007).

13) La sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2011, estimando la cuestión de ilegalidad 2/2011 (ECLI:ES:TS:2011:7756), declaró la nulidad del precepto reglamentario de 2007 en el inciso «si, además, no se conceden anualmente». La cuestión había sido planteada de nuevo por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en auto de 30 de marzo de 2011, tras dictar el 23 del mismo mes sentencia estimatoria en el recurso contencioso-administrativo 505/2009 (ECLI:ES:TSJM:2011:1605).

14) El apartado Uno de la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011, de economía sostenible, añadió a la Ley 35/2006 una disposición adicional trigésimo primera del siguiente tenor:

«En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones de los trabajadores que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, 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 periodo 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».

15) El Tribunal Constitucional, en sentencia 121/2016, de 23 de junio, estimando la cuestión de inconstitucionalidad 6244-2014, promovida por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el seno del actual recurso de casación, declaró la nulidad del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la mencionada disposición adicional trigésimo primera.

OCTAVO .- El Tribunal Constitucional ha resuelto en la citada sentencia que la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésimo primera, apartado Uno, de la Ley 2/2011, al otorgarse efectos retroactivos hasta el 5 de agosto de 2004, incide en una retroactividad de grado máximo en los ejercicios 2004 a 2010, sin que concurren razones de interés general que la justifiquen, por lo que la considera inconstitucional en cuanto infringe del artículo 9.3 de la Constitución, declarando su nulidad.

La expulsión del ordenamiento jurídico de las mencionadas previsiones legales retroactivas determina que la *norma decidendi* sea el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado en el año 2004, que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 2007 [se ha de recordar que la rectificación de la autoliquidación fue presentada por la Sra. Filomena el 20 de marzo de 2007], cuya falta de cobertura legal resulta evidente, por lo que debemos declarar su nulidad, como ya hicimos con su precedente, el artículo 10.3 del Reglamento de 1999, y también con su sucesor, el artículo 11.3 del Reglamento de 2007, por vulnerar la reserva de ley en materia tributaria e infringir el principio de jerarquía normativa.

Así las cosas, debemos casar la sentencia de instancia en cuanto denegó a la Sra. Filomena la reducción en un 40 por 100 de los rendimientos íntegros que obtuvo en febrero de 2007 al ejercitar la opción de compra sobre acciones de «Gilead América», en aplicación del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, por no cumplir el requisito añadido por la citada previsión reglamentaria que ahora declaramos nula y contraria al ordenamiento jurídico.

Y resolviendo el debate en los términos suscitados [artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción], debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo instado por doña Filomena contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 3 de febrero de 2010, reconociendo su derecho a la rectificación de la autoliquidación de retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al mes de febrero de 2007, presentada por «Gilead España», en los siguientes términos: **(1º)** de los rendimientos íntegros obtenidos mediante la ejecución de la opción de compra sobre acciones de la mencionada compañía, 50.252,47 euros se encuentran exentos; **(2º)** sobre el resto procede practicar una reducción del 40 por 100.

NOVENO .- La estimación del recurso de casación, aún en parte, comporta que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, en la redacción vigente cuando se incoó, no proceda hacer pronunciamiento alguno sobre las costas causadas en su tramitación, pronunciamiento que se hace extensivo a las de instancia, con arreglo al apartado 1 del mismo precepto.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1º)** Acoger el recurso de casación 4786/2011, interpuesto por DOÑA Filomena contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2011 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 136/2010 , que casamos y anulamos. **2º)** Declaramos la nulidad de pleno Derecho del último inciso del artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), «... si, además, no se conceden anualmente», ordenando que se publique este fallo en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción . **3º)** Estimamos en parte el mencionado recurso contencioso-administrativo, instado por la citada señora frente la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 3 de febrero de 2010, que declaró haber lugar, también en parte, la reclamación NUM000 , promovida contra el acuerdo adoptado el 12 de noviembre de 2008 por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, denegatoria de la rectificación de la autoliquidación de retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al mes de febrero de 2007, presentada por Gilead Sciences, S.L., actos administrativos que anulamos por no ser conformes con el ordenamiento jurídico. **4º)** En su lugar, reconocemos el derecho de la demandante a la rectificación de la referida autoliquidación en los siguientes términos: **(1º)** de los rendimientos íntegros obtenidos mediante la ejecución de la opción de compra sobre acciones de «Gilead Sciences, Inc.», 50.252,47 euros se encuentran exentos; **(2º)** sobre el resto procede practicar una reducción del 40 por 100. **5º)** Sin costas en ambas instancias.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.