

Concreción del concepto «periodo de generación de renta» a efectos de la reducción del 30 % del artículo 18.2 de la LIRPF

Análisis de la [STS de 6 de mayo de 2021, rec. núm. 1063/2020](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este trabajo es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 que declara no haber lugar al recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, estableciendo la siguiente doctrina con relación a la reducción del 30 % de los rendimientos del trabajo producidos en un periodo de generación superior a dos años: 1.º) No cabe responder a la cuestión casacional con la generalidad, sino ciñéndose a las concretas circunstancias del caso; 2.º) En el caso concreto sometido a juicio, el concepto jurídico «periodo de generación de renta» debe interpretarse como aquel en el que el perceptor contribuye *efectivamente* a la generación de la renta, sin perjuicio de que los rendimientos sean exigibles con posterioridad a la finalización de la relación laboral.

1. Supuesto de hecho

El caso planteado parte de la aplicación de la reducción del 30 % (40 %, en el tiempo en que sucedieron los hechos), prevista para rendimientos del trabajo irregulares o generados a lo largo de más de dos años en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF), a un incentivo extraordinario plurianual procedente de un Programa creado en 2006, que cierta empresa había firmado con sus directivos. Consistía en una 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 mayo de 2007 el demandante concluyó su relación laboral con la empresa, pactando expresamente que, pese a la terminación de dicha relación laboral, percibiría el *bonus*, el cual le sería entregado en la fecha de vencimiento del incentivo, en 2011.

El demandante, efectivamente, recibió en 2011 una remuneración en concepto de *bonus* por importe de 341.674,95 euros que declaró en su impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio, aplicándole la reducción del 40 %, por tratarse de una renta producida en un periodo superior a dos años.

El 1 de julio de 2015, tras un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria dictó resolución con liquidación provisional exigiendo una cuota de 61.364,82 euros más 9.000,90 euros de intereses de demora, al rechazar la reducción por rentas irregulares.

Contra la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que fue desestimada por Resolución de 28 de junio de 2018. Esta última resolución fue recurrida a su vez ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid mediante recurso contencioso-administrativo, el cual resultó desestimado por Sentencia de 25 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1129/2018 –NFJ077232–), contra la que se dirigió el recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS) objeto del presente comentario.

2. Doctrina del tribunal

La Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TS plantea la cuestión casacional en los siguientes términos (Auto de 2 de julio de 2020, rec. núm. 1063/2020 –NFJ078411–):

Determinar, a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, previstos en el artículo 18.2 LIRPF, cómo 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.

Se trata, en definitiva, de interpretar el artículo 18.2 de la LIRPF.

Las posturas de las partes, como no podía ser de otra manera, estaban enfrentadas:

Para el contribuyente, la reducción del 40 % era aplicable en cuanto que, en el cómputo del periodo de generación del incentivo, habría que incluir no solo el tiempo durante el cual estuvo vigente la relación laboral (desde el 3 de mayo de 2006 –fecha en que se creó el programa que establecía dicha retribución– hasta el 30 de marzo de 2007 –fecha de extinción de la relación laboral–, o sea, 10 meses y 27 días), sino también el periodo transcurrido desde la finalización de la relación laboral hasta el abono de la retribución (desde 2007 hasta 2011, o sea, 4 años). La razón a que obedece este planteamiento es que la cuantía del incentivo si-

guió incrementándose durante dicho periodo. El obligado tributario citaba en apoyo de esta interpretación la Sentencia del TS de 9 de julio de 2008 (rec. núm. 5/2007 –NFJ029233–), relativa a *stock options*, supuesto con el que, entendía, guardaba identidad sustancial¹.

La idea central de la tesis del contribuyente es, en resumen, que el concepto «periodo de generación» de una renta no finaliza hasta el efectivo devengo de la misma, con independencia de la prestación de servicios realizada por el trabajador.

Frente a esta argumentación, la Abogacía del Estado defendía que el periodo de generación de una renta del trabajo no puede ir más allá de la duración de la relación laboral, pues cualquier otra interpretación estaría en contra de la letra y del espíritu del artículo 18.2 de la LIRPF.

Expuestas ya brevemente las dos posturas encontradas, el criterio interpretativo del TS parte de la precisión de que no todo rendimiento del trabajo enmarcado en una relación laboral que se prolonga en el tiempo es merecedor de la reducción por irregularidad. Solo lo será aquel que responda al trabajo realizado a lo largo de más de dos años y que, además, de acuerdo con la legislación vigente en ese momento, no se obtuviera de forma periódica o recurrente, es decir, que su percepción no obedeciera a una determinada cadencia.

Consecuentemente, la aplicación del porcentaje reductor puede ser procedente en cualquiera de los siguientes dos supuestos:

- a) Cuando el rendimiento tiene un periodo de generación superior a dos años, siempre que no se obtenga de forma periódica o recurrente.
- b) Cuando el rendimiento sea calificado como irregular, de acuerdo con los supuestos tasados que describe el artículo 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF).

En el caso enjuiciado, la controversia hace referencia estrictamente al primero de los supuestos de hecho, centrándose en la interpretación de la expresión «periodo de generación superior a dos años».

¹ Las *stock options* son una forma de retribución en especie de los directivos de empresa (o de cualquiera de sus trabajadores o miembros del consejo de administración), nacida en el mundo anglosajón, consistente en opciones de compra que permiten al receptor adquirir en el futuro acciones o participaciones de la sociedad a un precio prefijado, normalmente inferior al de mercado. Si el empleado decide ejecutar la opción, la operación tributa como retribución en especie del trabajador, por la diferencia entre el precio de mercado de las acciones y el precio de la opción. A dicho rendimiento se le puede aplicar la reducción por irregularidad en el caso de que entre la fecha de la concesión de la opción y la de su ejercicio hubieran transcurrido más de dos años (véase, Varona Alabern, 2017).

El proceso argumentativo del TS empieza por descartar, en primer lugar, la pretendida coincidencia sustancial entre el *bonus* objeto de debate y la doctrina sobre las *stocks options*, que, entiende, no resulta aplicable al no existir similitud de presupuestos.

Seguidamente, el Alto Tribunal procede a analizar con detalle las características del Programa de incentivos de la empresa pagadora del rendimiento del trabajo. La conclusión del estudio es que la retribución extraordinaria que se abona en 2011 al recurrente no debe entenderse producida, para él, en los años 2008, 2009, 2010 y 2011, como pretende, ya que propiamente no ha participado en su generación al no formar parte de la empresa. Distingue el tribunal entre los conceptos «periodo de generación del rendimiento» (que, en el caso particular del contribuyente, es inferior a dos años, ya que se inicia con la aprobación del estímulo laboral en mayo de 2006 y finaliza con la extinción de su contrato con la empresa, en marzo de 2007) e «imputación temporal» de las rentas, condición regulada en el artículo 14 de la LIRPF, de acuerdo con la cual, como regla general, los rendimientos del trabajo se imputan al periodo impositivo en que sean exigibles por el perceptor (en este caso, en 2011, de acuerdo con la cláusula 7 del Programa de Incentivo Extraordinario Plurianual, convenido entre la empresa y sus directivos, según la cual, en caso de extinción de la relación laboral del beneficiario con anterioridad a la fecha de finalización del Programa, el abono del *bonus* se percibiría al vencimiento de dicho Programa).

En definitiva, entiende el tribunal que la respuesta a la cuestión casacional no ha de hacerse en un plano abstracto o general, sino descendiendo al caso concreto, cuyas características particulares condicionan la resolución. Con arreglo a las que concurren en el supuesto de hecho sometido a su juicio en esta ocasión, fija la siguiente doctrina:

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 el 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.

3. Comentario crítico

La reducción del 30 % por irregularidad es común a todos los rendimientos que forman parte del hecho imponible del IRPF: del trabajo (art. 18 LIRPF), del capital inmobiliario (art. 23.2 LIRPF), del capital mobiliario (art. 26.2 LIRPF) y de actividades económicas (art. 32.1 LIRPF).

La regulación actual, que fija el porcentaje de reducción en un 30 %, estuvo precedida por una reducción algo superior (del 40 %), establecida por el artículo 66 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2011, que es la aplicable *ratione temporis* al supuesto enjuiciado, expresada con el siguiente tenor literal:

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:

[...] 2. El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un periodo 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 [...].

La redacción vigente difiere en algo de la que acabamos de reproducir, en cuanto que se elimina la referencia a la recurrencia de la percepción de los rendimientos, extremo que, sin embargo, sí se desarrolla actualmente respecto de los rendimientos de actividades económicas², con los efectos que comentaremos más adelante.

Se trata, por tanto, de una reducción aplicable a dos situaciones diferentes relativas a rentas que podríamos calificar como «irregulares»: bien porque se han generado a lo largo de más de dos años y se perciben todas ellas en forma de capital en un único periodo impositivo (la norma especifica *ex art. 18.1 LIRPF* que la reducción no se aplicará si la prestación se percibiera en forma de renta, esto es, fraccionada a lo largo de varios ejercicios³); o bien porque se trate de rendimientos que la norma reglamentaria considera «obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo»⁴, en un listado cerrado de supuestos específicos recogidos en el artículo 12 del RIRPF.

La razón de ser de la reducción es la misma para ambos presupuestos de hecho: se trata de paliar el efecto que la progresividad del impuesto provocaría en rentas que, si bien son percibidas en un único periodo impositivo (y por ello, imputables al mismo en su totalidad,

² «Artículo 32.1 *in fine*: No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos» (redacción introducida por el art. 1.19 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre).

³ El artículo 12.3 del RIRPF precisa que en el caso de prestaciones mixtas (las que combinan rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital) de los supuestos regulados en el artículo 17.2 a) 1.º y 2.º de la LIRPF (esto es, pensiones de la Seguridad Social y prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales de funcionarios y similares), la reducción solo se aplicará al cobro efectuado en forma de capital.

⁴ Resumidamente, el artículo 12 del RIRPF considera rendimientos irregulares las indemnizaciones por traslado a otros centros de trabajo, las referidas a lesiones no invalidantes, las prestaciones por fallecimiento, las compensaciones por modificación de las condiciones laborales, las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores en caso de resolución de la relación laboral de mutuo acuerdo y los premios literarios, artísticos o científicos no exentos.

de acuerdo con la regla general de imputación temporal que consagra el art. 14 LIRPF⁵), sin embargo, se han generado a lo largo de varios años (más de dos) en el primer caso de reducción, o bien son percepciones extraordinarias, en el segundo supuesto.

La corrección técnica del efecto de las rentas irregulares se realizó inicialmente (hasta 1998) mediante un mecanismo de anualización⁶ que algunos autores (García Berro, 2016), aún hoy reclaman como más efectivo y funcional que la reducción vigente. Pero lo cierto es que, en tanto no se produzca una, ansiada, reforma del IRPF⁷, el sistema de reducción actual resulta fácil de aplicar y, siguiendo la recomendación del informe Lagares, suficiente para corregir el exceso de carga fiscal de los rendimientos irregulares cualquiera que fuera el plazo de generación de los mismos.

No obstante, han sido muchas las cuestiones interpretativas que se han ido suscitando a lo largo de los años de aplicación de este sistema de reducción por irregularidad. Una de las más interesantes ha sido la relativa a la prohibición legal de aplicar la reducción a los rendimientos irregulares de actividades económicas cuando, aun habiéndose producido individualmente a lo largo de más de dos años, procedieran de un tipo de actividad empresarial o profesional que, «de forma regular o habitual», produjera rendimientos irregulares (art. 32.1 LIRPF).

Es el caso típico del abogado que recibe honorarios por pleitos iniciados más de dos años antes del cobro, siendo esta su forma habitual de percepción de rendimientos. Idéntica situación se puede plantear respecto a profesionales de la arquitectura, cuyos proyectos constructivos superen los 24 meses de ejecución. O el caso paradigmático de las plantaciones de corcho, procedentes de los alcornoques, cuya corteza se extrae cada 9 o 10 años. Y como estos, mil casos más de actividades empresariales o profesionales cuyo ciclo de producción es superior a dos años, pero con una secuencia regular.

La reducción que aplicaban en sus autoliquidaciones los contribuyentes perceptores de este tipo de rendimientos de actividades económicas ha sido durante años sistemáticamente eliminada en las regularizaciones tributarias llevadas a cabo por la Agencia Tributaria. Hasta

⁵ «Artículo 14. Imputación temporal. 1. Regla general. Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al periodo impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y el capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor».

⁶ «Artículo 27.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF: Primero. Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el periodo en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos en que no pueda determinarse dicho periodo, se tomará el de cinco años. Segundo. El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos o incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto. Tercero. El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo veintiocho resulte de la operación anterior».

⁷ Sobre las propuestas que se barajan, puede consultarse Sanz Clavijo (2019).

que se ha dictado, siendo ponente el recientemente fallecido Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés, la Sentencia del TS de 20 de enero de 2021⁸.

De acuerdo con la misma, se hace recaer en la Administración tributaria la carga de probar que este tipo de rendimientos son una forma de retribución regular o habitual del contribuyente.

Es decir, las nociones de habitualidad o regularidad en la retribución de la actividad económica de que se trate (la actividad profesional sobre la que versaba el caso enjuiciado era, concretamente, la abogacía) no deben ser concebidas en abstracto, sino atendiendo a cada caso particular. De ahí que entienda el TS que es preciso que se establezca de forma exacta, para cada contribuyente en concreto, el ritmo de ingresos generados en procesos que han durado más de dos años, llegando a la siguiente conclusión respecto del que se sometía a su juicio:

[...] cualquiera que fuera la perspectiva temporal que sirviera de canon de comprobación, los derivados de la singular factura litigiosa a que hemos hecho referencia [un único ingreso, reflejado en una única factura de las 46 facturas emitidas a lo largo de todo el año 2009], única percibida en 2009, serían en todo caso merecedores de la reducción, tanto si se examinan dentro del conjunto de rendimientos obtenidos ese año como si se considera un periodo más amplio; y tanto el tenido en cuenta por el TEAR como si se acoge el periodo propuesto por el recurrente en este recurso de casación, mantenido, además, de modo expreso en el acto de la vista.

Aporta un último y relevante argumento, en mi opinión, el Alto Tribunal: según la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción, es su eliminación por razón de la regularidad o habitualidad. Por tanto, «la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación» (FJ tercero).

La doctrina interpretativa derivada de esta Sentencia del TS de 20 de enero de 2021 se resume en tres puntos:

- 1.º Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años, a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista en el artículo 32.1 párrafo primero de la LIRPF.
- 2.º A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción, **ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la ac-**

⁸ Rec. núm. 5372/2019 (NFJ080783).

tividad de la abogacía o a características propias de esta, global o abstractamente considerada.

- 3.º **La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración**, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse.

Así pues, tras este clarificador pronunciamiento del TS es posible aplicar la reducción del 30 % a rendimientos profesionales o empresariales generados a lo largo de más de dos años, circunstancia que hasta el momento era rechazada por la Administración tributaria, con apoyo en una interpretación expansiva del artículo 32.1 *in fine* de la LIRPF.

La segunda cuestión polémica es la que se debate en la Sentencia del TS de 6 de mayo de 2021 (rec. núm. 1063/2020 –NFJ082202–), objeto del presente comentario. Su ponente, el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, recoge la tesis de la interpretación particular de cada caso, eludiendo interpretaciones generales o en abstracto («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», FJ tercero).

El asunto central es determinar cómo se debe computar el periodo de generación de un rendimiento del trabajo. O, para ser más exactos, si es posible que en el cómputo del periodo de generación se tenga en cuenta un periodo de tiempo en el que ya no existía relación laboral entre el contribuyente y la empresa que abona el rendimiento.

A simple vista, una respuesta que parece ha de ser claramente negativa, se complica a raíz de cierto elemento temporal que incide en la situación de hecho: según la regla general del artículo 14 de la LIRPF, sobre imputación temporal de las rentas, los rendimientos del trabajo han de imputarse al periodo impositivo en el que sean exigibles por el percceptor, y en el caso concreto, dicho periodo era 2011, ejercicio en el que se abonaron al contribuyente unos ingresos generados con anterioridad, pues se habían pactado en 2006 y él había cesado en su relación laboral en 2007.

El *iter* temporal es el siguiente: en 2006 la empresa acuerda el abono de un *bonus* extraordinario y plurianual para sus empleados en función del éxito de la gestión de cierta entidad de capital riesgo; en 2007 el contribuyente cesa su relación laboral con la empresa; en 2011 le abonan el *bonus* pactado.

La cuantía del *bonus* era de tal entidad que, dado el carácter progresivo del IRPF, suponía un incremento importante de la cuota tributaria del contribuyente, que este minoró mediante la aplicación de la reducción, en la consideración de que el rendimiento se había generado entre 2006 y 2011.

En nuestra opinión la clave está en cómo debe interpretarse el concepto jurídico indeterminado «periodo de generación» que contiene el artículo 18.2 de la LIRPF: ¿se exige que

el rendimiento haya sido generado por el contribuyente mediante su trabajo personal? ¿O es admisible entender que el rendimiento pueda generarse por el mero transcurrir del tiempo, en cuyo caso, al haber transcurrido más de dos años entre la fecha en que se pactó la retribución y su exigibilidad es admisible la reducción?

El TS se muestra partidario de la primera opción, ya que justifica la denegación de la aplicación de la reducción «porque en los años 2008, 2009, 2010 y 2011 el obligado tributario no ha participado en la generación de la comisión de éxito cobrada», pues no formaba parte de la empresa y, por lo tanto, en su opinión, el rendimiento irregular se generó únicamente a lo largo de 2006 y 2007, en un periodo inferior a dos años.

La doctrina interpretativa del tribunal es clara y acertada: periodo de generación de una renta es «aquel en el que el perceptor contribuye efectivamente» a su formación, distinguiendo este concepto del de imputación temporal de las rentas. El tiempo durante el que no hubo vinculación laboral no puede computarse como periodo de generación de una renta del trabajo. De hecho, existe una previsión legal específica en el artículo 18.2 de la LIRPF para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, que define expresamente lo que ha de interpretarse por «periodo de generación»: el número de años de servicio del trabajador. Así pues, en el caso de autos, finalizada la relación laboral en 2007, el periodo de generación del rendimiento del trabajo ha de estar comprendido necesariamente entre la fecha de inicio del contrato de trabajo y la de su extinción.

La Dirección General de Tributos (DGT) ha perfilado, por su parte, otras condiciones que tienen que darse en un rendimiento del trabajo generado a lo largo de más de dos años para tener derecho a la reducción por irregularidad del artículo 18.2 de la LIRPF.

La cuestión se planteó en relación con un «premio de fidelidad o de permanencia» (denominado «premio de jubilación» hasta el año 2000), previsto en el Convenio Colectivo autonómico de la enseñanza privada de Cataluña, consistente en la percepción por los trabajadores de 55 o más años, de una cantidad equivalente a tres mensualidades, por los primeros 15 años de servicio, y una mensualidad más de igual importe, por cada 5 años vencidos que excedan los primeros 15 en el momento de la petición del cobro.

La Consulta V0323/2020, de 11 de febrero (NFC075154), después de descartar que la renta del trabajo descrita tuviera la consideración de rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, al no responder a ninguno de los conceptos taxativamente regulados por el artículo 12 del RIRPF, analiza si pudiera considerarse como rendimiento generado a lo largo de más de dos años, a efectos de beneficiarse de la reducción por irregularidad.

El criterio que mantiene al respecto la DGT⁹ exige una doble condición:

⁹ Consultas V0377/2011, de 17 de febrero (NFC040498); V2913/2014, de 30 de octubre (NFC052860); V2175/2015, de 15 de julio (NFC055646), y V1062/2016, de 16 de marzo (NFC058914), entre otras.

- La vinculación del propio rendimiento con una antigüedad del trabajador en la empresa (como mínimo) por dos años.
- Que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el rendimiento supere también el periodo de dos años exigido por la normativa del impuesto.

En relación con el cómputo superior a dos años del convenio colectivo donde se establezca el rendimiento irregular, la DGT entiende que, si los convenios anteriores ya incluían en su articulado, con la misma redacción, dicho rendimiento, el inicio del cómputo procede retrotraerlo hasta su origen, es decir, hasta el primer convenio que lo incluyese. Incluso, aunque no se configurara exactamente igual en un convenio que en otro, si se llega a la conclusión de que, conceptualmente, no se trata de una retribución creada *ex novo*, sino que es una mera adaptación de una percepción ya existente en convenios anteriores, sí cabe entender que se cumple la doble condición aludida.

En cualquier caso, es requisito *sine qua non* que el rendimiento irregular se impute en un único periodo impositivo (art. 18.2 LIRPF).

Existen otros condicionamientos para poder disfrutar de la reducción del 30 % que, si bien su estudio excede de las pretensiones de este comentario, no queremos dejar de resaltar, a fin de obtener una visión completa de la reducción:

- Periodicidad de los rendimientos: no se aplicará la reducción si en los 5 años anteriores al año en que resulta exigible el rendimiento, el empleado hubiera obtenido otros rendimientos del trabajo generados en más de 2 años a los que hubiera aplicado la reiterada reducción del 30 %. Es decir, la reducción del 30 % se puede aplicar cada 5 años, como mucho.
- Límite cuantitativo: la cuantía del rendimiento íntegro al que se puede aplicar la reducción del 30 % no puede superar el importe de 300.000 euros anuales.
- Supuestos especiales en caso de extinción de relaciones laborales:
 - Cuando la cuantía del rendimiento del trabajo procedente de la extinción del contrato esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1 millón de euros, será preciso calcular el importe de los rendimientos susceptibles de ser objeto de reducción. La cuantía del rendimiento sobre la que se podrá aplicar la reducción no puede superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros. Ej.: si el rendimiento es de 800.000 euros, la reducción solo se podrá aplicar a 200.000 euros ($800.000 - 700.000 = 100.000$; $300.000 - 100.000 = 200.000$).
 - Cuando la cuantía del rendimiento del trabajo procedente de la extinción del contrato sea igual o superior a 1 millón de euros, no se aplicará la reducción.

- En general, en casos de extinción de una relación laboral, común o especial, se considera como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del periodo de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, tal y como establece el artículo 12.2 del RIRPF¹⁰.

Referencias bibliográficas

García Berro, F. (2016). Rentas irregulares: la perpetuación del sinsentido. En A. Cubero Truyo (Dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Thomson Reuters Aranzadi.

Sanz Clavijo, A. (2019). La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: análisis

y una propuesta de reforma del sistema de reducción. *Revista Española de Derecho Financiero*, 182. Civitas.

Varona Alabern, J. E. (2017). Las *stock options* como generadoras de un rendimiento irregular del trabajo en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 8.

Bibliografía

Chico de la Cámara, P. (2008). *Los rendimientos irregulares de actividades económicas en la nueva Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi.

¹⁰ «Artículo 12.1 del RIRPF: Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un periodo de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, solo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos».