



Roj: **STS 3804/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3804**

Id Cendoj: **28079130022022100363**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/10/2022**

Nº de Recurso: **5735/2020**

Nº de Resolución: **1325/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1877/2020,**
ATS 4662/2021,
STS 3804/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.325/2022

Fecha de sentencia: 18/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5735/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/10/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5735/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1325/2022

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5735/2020**, interpuesto por la procuradora doña María José García Carrasco, en representación de **DON Bernabe**, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 39/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 39/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 2 de noviembre de 2017, que, a su vez, desestimó el recurso de alzada formulado frente a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas dictada por el TEAR de Andalucía, relativa a los acuerdos de liquidación y sanción dictados por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2007.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

" **FALLAMOS: ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo nº **39/2018**, interpuesto por **DON Bernabe**, representado por la Procuradora doña María José García Carrasco, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2017 con **R.G. 154/2015**, desestimatoria del recurso de alzada frente a las Resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 y dictadas por el TEAR de Andalucía (Sala de Granada), resolviendo la impugnación de los Acuerdos de liquidación y sancionador de la Dependencia Regional de Andalucía, por el concepto I.R.P.F correspondiente al ejercicio 2007.

ANULAR, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, las citadas resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, sólo en el particular que mantienen la sanción tributaria; y anulándose asimismo el propio acuerdo sancionador, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

No efectuar especial imposición en cuanto a las costas procesales a ninguna de las partes".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña María José García Carrasco, en nombre y representación de don Bernabe, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada, en la parte desfavorable.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 45 y 46.b) 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, en su redacción originaria (LIRPF).

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de abril de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] **2.1.** Determinar, a los efectos del artículo 46. b) de la LIRPF, qué debe entenderse por transmisiones de elementos patrimoniales, y, en particular, si los elementos patrimoniales a que se refiere el precepto son todos los bienes, derechos y obligaciones que forman parte del patrimonio de la persona física.



2.2 A la vista de la respuesta a la pregunta anterior, aclarar si las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se integran en la renta del ahorro definida en el artículo 46.b) de la LIRPF, o, en la renta general prevista en el artículo 45 de la LIRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 45 y 46. b) 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La parte recurrente, don Bernabe, mediante escrito registrado el 19 de mayo de 2021, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que menciona como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y solicita de esta Sala:

"[...] 1º.- Estime íntegramente el recurso de casación, **case y anule** la sentencia recurrida en el extremo confirmatorio del Acuerdo de Liquidación identificado en el encabezamiento, y estime el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia, declarando disconforme a Derecho la resolución recurrida, con imposición de sus costas a la Administración demandada.

2º.- Declare el **derecho de Don Bernabe a que la ganancia patrimonial** puesta de manifiesto como consecuencia de la concesión del derecho de opción de compra objeto de análisis en este recurso sobre el bien inmueble de su propiedad en el que el optante comprador satisfizo prima de la opción, **se integre en la base imponible del IRPF como renta del ahorro** al proceder de una transmisión de un elemento patrimonial, de conformidad con el artículo 46 letra b) de la LIRPF.

3º.- Condene a la Administración demandada, además, al pago de las costas generadas por este recurso de casación".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 23 de junio de 2021, en el que solicita:

"[...] solicitamos a esa Sala, en primer lugar y con carácter previo, que interpretando los artículos 45 y 46.b) de la LIRPF/2006 y respondiendo a las cuestiones admitidas, fije como doctrina legal que:

-A efectos del artículo 46.b) de la LIRPF/2006, por transmisiones de elementos patrimoniales debe entenderse, con carácter general, la transmisión de todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona física cuando ello conlleve la obtención de una ganancia o pérdida patrimoniales, sin que, en este caso particular, la concesión de un derecho de opción de compra pueda considerarse como una transmisión de un derecho o facultad integrante del dominio sobre un bien, derecho que nace *ex novo* con la constitución de ese derecho y carece, en sí mismo, de periodo de generación, representando, por el contrario, una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien sujeta al Impuesto.

-A la vista de la respuesta anterior, que las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se integran en la renta general prevista en el artículo 45 de la LIRPF.

Sobre esa base, declare que no ha lugar al recurso de casación confirmando la sentencia impugnada y, por ende, la liquidación recurrida así como la resolución del TEAC impugnada en la instancia".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 2 de julio de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 14 de julio de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 11 de octubre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.



1. El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, a los efectos del artículo 46.b) de la LIRPF -redacción aplicable al año 2007, norma derogada-, qué debe entenderse por transmisiones de elementos patrimoniales, y, en particular, si los elementos patrimoniales a que se refiere el precepto son todos los bienes, derechos y obligaciones que forman parte del patrimonio de la persona física; y, a partir de la respuesta a tal pregunta, si las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se integran en la renta del ahorro del citado artículo 46 LIRPF o, por el contrario, en la renta general prevista en su artículo 45.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Elevación a público de contrato privado de opción de compra sobre un bien inmueble.

Mediante escritura pública de 31 de octubre de 2007 otorgada ante el notario Don Joaquín No Sánchez de León, bajo el número 3608 de su protocolo, el recurrente y sus hermanos procedieron a elevar a público un documento privado de opción de compra.

2.2. Autoliquidación por el concepto de IRPF.

Don Bernabe, presentó, dentro de plazo reglamentario, la declaración por el IRPF correspondiente al ejercicio 2007, en la que y por lo que ahora interesa no se recogía la obtención de ganancia patrimonial alguna derivada del otorgamiento de la citada opción de compra.

2.3. Acuerdo de liquidación.

El 24 de septiembre de 2012 se dictó acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF, resultando un importe a ingresar de 230.966,19 euros, de los que 188.213,25 correspondían a cuota y 42.752,94 a intereses de demora.

La Inspección estimó que dicha opción de compra suponía una ganancia patrimonial que debía imputarse temporalmente al período impositivo en el que se otorgó la concesión de la opción, que es cuando tuvo lugar la alteración patrimonial, esto es, en 2007, ganancia a integrar en la base imponible como renta general al no derivar de una transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la Ley 35/2006 del IRPF.

2.4. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación don Bernabe interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El 26 de septiembre de 2014 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

2.5. Interposición de recurso de alzada.

Contra la anterior resolución el obligado tributario interpuso recurso de alzada ante el TEAC, que fue tramitado bajo el número 154/2015.

El Tribunal Económico Administrativo Central dictó resolución de fecha 2 de noviembre de 2017, desestimando el recurso de alzada.

2.6. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Bernabe interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 39/2018 ante la Sección 4ª Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Dicho recurso fue desestimado con fundamento en la jurisprudencia contenida, entre otras, en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (RCA 5332/2017; ECLI:ES:TS: 2020:1110) y 29 de junio de 2015 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 141/2014; ECLI:ES:TS: 2015:3020).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco jurídico.

1. A estos efectos, tal y como señala el auto de admisión, la recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se intitula "Renta general" y preceptúa:

"Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".



2. También será preciso interpretar el artículo 46. b) de la LIRPF, que define la "Renta del ahorro" en los siguientes términos:

"Constituyen la renta del ahorro: [...]"

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales".

3. En la anterior legislación el artículo 39 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 ["TRLIRPF"] se intitulaba "Integración y compensación de rentas en la parte general de la renta del período impositivo", y, determinaba que:

"La parte general de la renta del período impositivo estará constituida por la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales previstas en el artículo 40 de esta ley, y será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el título VII y el artículo 96 de esta ley y el capítulo II del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente".

Y, el artículo 40 del TRLIRPF que, bajo la rúbrica "Integración y compensación de rentas en la parte especial de la renta del período impositivo", dispone que:

"1. La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación".

TERCERO. Remisión íntegra a las sentencias de 21 de junio de 2022, pronunciadas en los recursos de casación núm. 7121/2020 y 7749/2020 .

Esta Sala en sentencias de 21 de junio de 2022, pronunciadas en los recursos de casación núm. 7121/2020 y 7749/2020, ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, y en ellas ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por don Bernabe . Cabe, por tanto, una remisión *in toto* a lo que en las referidas sentencias hemos dicho de forma exhaustiva.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"[...] El problema jurídico suscitado en el auto de admisión se remite a la interpretación de la norma del IRPF, aplicable al negocio jurídico celebrado en 2007, en su redacción originaria de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Esta ley sufrió diversas modificaciones, que afectaban directamente a la materia, en 2009, 2012 y 2014, hasta la aprobación del Texto Refundido de 2014.

Aun sin discutir el interés casacional que cabe presumir en el auto de admisión, lo cierto es que no sólo debemos interpretar normas hace bastantes años derogadas (desde 2009) sino que, además, han experimentado diversas modificaciones, en que se recupera el requisito de adquisición previa o de valor de adquisición o la permanencia del bien o derecho durante un año en el patrimonio del transmitente, a fin de excluir las operaciones especulativas.

Esto que se afirma cobra una importancia singular en este asunto, toda vez que la sentencia de instancia impugnada ahora fundamenta su decisión en la jurisprudencia de esta Sala, pero dando por supuesto que dicha doctrina, en que se interpretaban los artículos 31.1, 39 y 40 del 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 -TRLIRPF- es trasladable al caso, regido, con toda evidencia, por una norma posterior y distinta.

Esto es, la sentencia da por supuesto que tal jurisprudencia tradicional de esta Sala Tercera, que no discutimos en absoluto, sirve para llegar a la misma conclusión, aun cuando la norma no sólo es otra, sino radicalmente distinta.

En la sentencia de instancia, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se razona así:



"[...] CUARTO.- [...] En este orden de cosas, se considera que la referida naturaleza jurídica de una compraventa resulta de las siguientes circunstancias:

1ª.- La cantidad denominada prima del contrato no tiene realmente como causa la concesión de la facultad de adquirir, sino que se trata de una "entrega a cuenta" del precio que finalmente se determine para el caso de cumplirse la condición suspensiva consistente en la aprobación del PGOU de Almería.

2ª.- El precio, término y demás elementos del contrato están sujetos a condición suspensiva, por lo que hay una indeterminación inicial, precisándose de un nuevo pacto para el caso de cumplimiento de dicha condición y si finalmente se quisiera cumplir.

3ª.- Para el caso de que se entendiera concedida una opción en los términos que pretende la Administración Tributaria, lo cierto es que no se ha realizado una prueba suficiente sobre si el precio de la prima quedaría en poder del concedente en el supuesto de que no se ejerza la opción por el optante, lo que constituye el elemento esencial para determinar la naturaleza del contrato (admitiéndose la concesión gratuita de opciones de compra y venta).

4ª.- Otro indicio que caracteriza la cantidad entregada, con independencia de que se incorpore una parte como arras penitenciales, es que la mayor parte de la prima no cumple la función de pérdida para el optante en caso de que no ejerciera el derecho concedido -lo que plantea como una eventualidad, en que aun tratándose de una opción de compra cabe que el optante no estuviera dispuesto a perder la totalidad de las cantidades entregadas sino sólo una parte-. En relación a este extremo la Inspección realizó una prueba defectuosa, consistente en un requerimiento a la mercantil STAIG con el fin de que aclarada las circunstancias y condiciones que se daban a la entrega de este dinero y por su importe.

5ª.- En este orden de cosas, insiste en la insuficiencia de la prueba adecuada practicada por la Inspección, en orden a determinar la verdadera naturaleza del negocio jurídico celebrado y de la "prima" satisfecha, pese a que se había pedido que realizara un requerimiento al comprador en relación a dicha cantidad, en las alegaciones presentadas el 7/03/2012 tras la firma de las actas.

Así, el requerimiento a la mercantil S... S.A, efectivamente se formuló con fecha 20 de marzo de 2012 solicitándose la siguiente información: "1º.- Se solicita que se pronuncie y ratifique en su caso sobre la existencia y certeza de su compromiso irrevocable de realizar la compraventa celebrada con la familia Bernabe allí era, en los términos estipulados, y el carácter del importe a cuenta del precio final que resulte en el contrato de compraventa que ha sido entregado. 2º.- Copia de la liquidación presentada en la Junta de Andalucía con relación a la escritura anterior, y cualquier tipo de modificación practicada sobre la liquidación anterior ya sea por la misma empresa o por la Junta de Andalucía." Pero ocurre que dicho requerimiento no incorporaba el objeto cuyo esclarecimiento se pretendida, cual era que: "la mercantil STAIG SA se pronunciara sobre si en el caso de no ejercer la opción de compra, el dinero pagado formalmente en el concepto de prima sería abandonado como es propio de este contrato, o por el contrario sería objeto de devolución o reclamado, en todo o en parte, o bien que solicitaría la transmisión de la parte proporcional de superficie comprada con la calificación urbanística resultante", y ello toda vez que éste era el acuerdo al que llegaron las partes, según se deduce de las propias cláusulas del contrato.

En lo que hace al segundo argumento, planteado con carácter de subsidiario y para el caso de que la Sala admita que el régimen de tributación de las primas obtenidas es el propio de las opciones de compra, se aduce que, en todo caso, la prima satisfecha debería formar parte de renta del ahorro y no de la general.

Se afirma sobre ello que no se comprende la razón por la que la concesión de un derecho de opción de compra sobre un inmueble, que tributaría en sede del adquirente como una transmisión patrimonial en el ITPAJD, no supone para el concedente una transmisión de un previo derecho o bien que se posee. Se muestra, no obstante, conformidad con el TEAC en cuanto a que existen dos negocios que generan dos hechos imposables distintos, pero lo que no significa que deban tributar de forma diferente en su calificación, pues será necesario identificar si el precio obtenido por la concesión de la opción es un rendimiento o renta, en cuyo caso se encuadra en la base imponible general, o si, por el contrario, no lo es y tributa en la parte de base imponible especial o del ahorro. Se aduce así que el hecho de que el ingreso obtenido tenga o no período de generación no afecta a su calificación como rendimiento o renta, por un lado, o ganancia o incremento patrimonial, por otro; servirá para que el legislador, como así ha ocurrido con frecuencia, modifique el criterio estableciendo medidas correctoras de la progresividad. Llámese venta con condición suspensiva u otorgamiento de opción de compra, nos encontraríamos ante una ganancia de capital, pues tanto la ganancia derivada del contrato principal (transmisión de la finca), como la del contrato preparatorio (opción de compra), proceden de un aumento de valor como consecuencia de la expectativa en todos los flujos de venta que producirá el activo a consecuencia de la eventual aprobación del P.G.O.U de Almería; y aunque se trate de dos negocios autónomos con hechos imposables distintos, su tributación debe ser similar al obedecer a la misma causa. De esta manera, la existencia de dos hechos imposables no niega que nos encontramos ante una alteración patrimonial que no es propiamente



renta, en que el momento del devengo del contrato tiene el carácter residual, teniendo que tributar, por tanto, dentro de la base imponible especial.

QUINTO.- Contestando ya a los argumentos del escrito rector, recuérdese que en el primero de ellos la demandante parte de considerar que la Administración tributaria yerra en la calificación del negocio jurídico que motiva la regularización, ya que ha de atenderse a la verdadera naturaleza del negocio suscrito entre las partes, que era la de un contrato de compraventa sujeto a condición suspensiva en atención a las razones que ya han quedado expresadas, con independencia de que el nomen fuera el de la opción de compra, forma que se utilizó en pro de los intereses de la entidad compradora.

Pues bien, señalaremos ya que el fondo del problema ha sido abordado por esta Sala en precedentes sentencias, en las que seguíamos senda jurisprudencia.

Entre todas ellas cabe recoger los fundamentos de la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 10 de abril de 2019 pronunciada en el recurso 248/2017, donde se planteaban los siguientes problemas: por un lado, si la llamada prima de la opción ha de tributar o no en el momento de su percepción; y, por otro y en caso de respuesta afirmativa, si procede incluir el importe de la ganancia en la parte general o en la parte especial de la base imponible del IRPF.

La Sala rechazó entonces los argumentos esgrimidos en dicho recurso, similares a los del escrito rector que aquí nos ocupa, en base a la fundamentación que reproduciremos a continuación.

Así, se señalaba: "Como se reconoce en la demanda, el Tribunal Supremo ha sentado un criterio diferente al que defiende el recurrente, y coincidente con el aplicado por la Administración en la liquidación practicada. Criterio que se plasma en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2015, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 141/2012. Esta Sentencia, comienza poniendo de manifiesto que "Durante cierto tiempo la Administración tributaria, con independencia de los diversos cambios legislativos producidos en el IRPF, consideró que la contraprestación, prima o "precio de la opción" percibida por el concedente a cambio de la concesión del derecho de opción tenía, a efectos de dicho impuesto, carácter de incremento patrimonial derivado de la transmisión de un elemento patrimonial y que, como consecuencia, debía tributar según el tipo establecido para dichos incrementos.

Posteriormente, sobre todo, a partir de 2008, como consecuencia de Contestaciones de la Dirección General Tributaria de 21 de mayo de 2008 (núm. V 1001/2008 y V 1004/2008), en sede administrativa se ha seguido un criterio distinto que llevó a entender que la referida contraprestación tributaba por el tipo marginal correspondiente del Impuesto. Y este cambio ha dado lugar, también, a pronunciamientos contradictorios de los Tribunales de instancia, tanto de Tribunales Superiores de Justicia como de la Audiencia Nacional, que en unos casos han seguido la doctrina de la integración en la parte general de la renta y en otros la integración en la parte especial de la renta a los efectos del artículo 39 de la anterior Ley del IRPF, en la redacción dada por la Ley 6/2000, o de los artículos 31.1 y 40 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo".

Y tras ello razona que: <<(…) El contrato de opción de compra es un negocio jurídico atípico, no regulado expresamente por el Código Civil, consecuencia de la autonomía de la voluntad (art. 1255 CC), que según la jurisprudencia caracteriza como convenio en virtud del cual, una parte concede a la otra la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no del contrato principal de compraventa, que habrá de celebrarse en un determinado plazo y en unas determinadas condiciones, pudiendo ir acompañado del pago de una prima o precio por el optante.

Por el contrato de opción de compra **el optante adquiere un derecho, consistente en decidir unilateralmente respecto de la realización de la compra**, y para el cedente surge la correspondiente obligación de venta del objeto por el precio convenido y en el plazo establecido para el ejercicio de la opción.

El concedente de la opción queda vinculado a mantener la oferta en el plazo prefijado, dentro del cual el optante puede hacer uso de su derecho quedando entonces extinguida o consumada la opción de compra, a la vez que se perfecciona el correspondiente contrato de compraventa (...).

(…) Desde la perspectiva tributaria del IRPF, el artículo 31.1 del TRLIRP disponía que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración de la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimiento". En consecuencia, **dos son los requisitos** que han de concurrir para la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible (art. 6.1 TRLIRP): variación en el valor del patrimonio y que sea consecuencia de una modificación cualitativa del mismo, esto es de una alteración de su composición.



Ahora bien, la propia Ley excluye de tal consideración aquello que pueda considerarse como rendimiento ("salvo que por esta ley se califiquen de rendimientos"), ya que se trata de un concepto residual o cláusula de cierre respecto de los demás componentes de la renta, que permite incluir en la base imponible cualquier afluencia de renta en la esfera patrimonial del sujeto pasivo que no pueda considerarse dentro de las categorías de rendimientos expresamente previstos en la Ley.

La concesión de una opción de compra sobre un inmueble, supone un ejercicio y limitación del "ius disponendi" de su titular, que representa una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien, situación susceptible de ser incluida en el concepto de alteración patrimonial de la previsión normativa del IRPF, por lo que la renta obtenida es una ganancia patrimonial que tributa de manera independiente a la que, en su caso, sea posterior alteración patrimonial devengada con ocasión de la venta.

Por otra parte, como señala la jurisprudencia de este Tribunal, el contrato de opción de compra no necesita de una actividad posterior de las partes para el desarrollo de las bases contractuales contenidas en el convenio, bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa se perfeccione y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente.

Por consiguiente, la renta obtenida a cambio de ofrecer el derecho de opción de compra constituye el hecho imponible aquí discutido, y, como tal, no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, por cuanto dicha alteración no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo, debe integrarse en la parte general de la renta, al no poderse hablar de periodo de generación alguno, y no, como sostiene la recurrente, en la parte especial de la renta contemplada en el artículo 40 del TRLIRPF.

En definitiva, este Tribunal comparte la doctrina administrativa, según la cual: "la concesión de la opción de compra produce en el concedente de la misma una ganancia de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1. TRLIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, se integraría en la parte general de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 39 del TRLIRPF. Su importe viene determinado por el valor efectivamente satisfecho siempre que éste no fuera inferior al de mercado. Por otra parte, la posterior transmisión de la finca puede producir una ganancia o pérdida de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1 TRLIRPF. Su importe se determinaría según lo dispuesto en el artículo 35.1.b) TRLIRPF y la renta se integraría en la parte especial de la base imponible si el inmueble hubiera sido adquirido con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, en otro caso, la renta se integraría en la parte general de la base imponible".

En este mismo sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2015 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 141/2012) se reitera esta idea sobre el contrato de opción de compra; en particular, que **el precio, aunque sea una cantidad a cuenta del precio de la compraventa, opera durante la vida de la opción como causa de la obligación que asume el concedente** de no enajenar ni gravar el objeto de la opción, como contraprestación por las limitaciones de las facultades dominicales, pero que no tiene periodo de generación ni supone la entrega del dominio de ningún bien, y debiendo por tanto tributar de manera autónoma integrándose en la parte general de la base imponible.

[...] SEXTO.- En la resolución del TEAC que ahora es objeto de impugnación se recoge la jurisprudencia sobre la opción de compra, señalándose tras ello, en el fundamento quinto y como hechos relevantes, que:

"Considera la Inspección, y así lo ha corroborado el tribunal regional, que el obligado tributario, en el período 2007, obtuvo, al igual que sus hermanos, una ganancia patrimonial por la venta a la mercantil STAIG, S.A. de una opción de compra sobre ocho novenas partes indivisas de la finca registral NUM002 . A esta conclusión llegaba la Inspección tras el examen de la escritura de 31 de octubre de 2007 (protocolo 3608) otorgada ante el notario Don Joaquín No Sánchez de León, de elevación a público de documento privado de contrato opción de compra, siendo el referido contrato privado de fecha 31/10/2007, incorporado a la escritura mediante testimonio.

Consta en el expediente dicho contrato, firmado por el interesado y sus hermanos, de un lado, y por el representante de la mercantil STAIG, S.A, de otro. En el mismo, contrato, "contrato de opción de compra" y según la redacción de las estipulaciones primera y segunda, el obligado tributario y sus hermanos conceden a la mercantil una opción de compra sobre ocho novenas partes indivisas de la finca registral de la que eran dueños, a cambio de una prima de 3.600.000 euros. Dicha prima se abonó de la siguiente forma: a) 1.200.000 euros, mediante cheque bancario en el momento de la celebración del contrato. b) 1.200.000 euros, mediante pagaré avalado bancariamente con vencimiento el 31 de enero de 2008. c) 1.200.000 euros, mediante pagaré avalado bancariamente con vencimiento el 30 de abril de 2008.

Acordándose por las partes que en virtud del derecho que se otorga en dicho documento, la entidad STAIG SA podría ejercitar el derecho de compra de la finca reseñada, en el plazo, por el precio y condiciones que se especifican a continuación en el contrato. Asimismo se hace constar que, en el caso de que la adquirente no



ejercitase la opción de compra en el plazo fijado, los concedentes harán suya y retendrán para sí la prima de opción".

Tras ello concluye, en el fundamento jurídico sexto, que "no cabe duda de que la operación que, en documento elevado a público con fecha 31/10/2007 llevaron a cabo el obligado tributario y sus hermanos con la mercantil STAIG, SA, fue la del otorgamiento por aquéllos de una opción de compra a la entidad, siendo esta la calificación jurídica que debe darse al negocio realizado, tal y como fundamenta adecuadamente la Inspección en el Acuerdo de Liquidación impugnado".

Así, y reproduciendo en el octavo lo señalado en anteriores resoluciones del propio Tribunal Central -como la de 5 de noviembre de 2015 (Re 1427/2014), afirma: "Por consiguiente, la renta obtenida a cambio de ofrecer el derecho de opción de compra constituye el hecho imponible aquí discutido, y, como tal, no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, por cuanto dicha alteración no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo, debe integrarse en la parte general de la renta, al no poderse hablar de periodo de generación alguno, y no, como sostiene la recurrente, en la parte especial de la renta contemplada en el artículo 40 del TRLIÑPF (sic)".

En el mismo sentido, se cita y reproduce la sentencia de 27 de febrero de 2013 de esta Sala de la Audiencia Nacional (recurso nº 1798/2011).

Destaca también que el TEAC afronta directamente, con cita de la misma resolución y de sentencias de distintos Tribunales, la cuestión de si la integración de la renta derivada de la reiterada opción de compra debe integrarse en la base imponible general (como sostiene la Inspección), o en la base imponible del ahorro (como pretende el contribuyente).

Pues bien, tal modo de razonar del TEAC resulta plenamente coherente con el criterio sustentado por esta Sala en las sentencias anteriormente mencionadas, por lo que, cabe ya adelantar, procederá su confirmación.

En efecto, la obligada tributaria, en su momento, no llegó a hacer entrega del dominio de un bien o derecho concreto, sino de la facultad para decidir sobre la celebración de la compraventa de un determinado inmueble dentro del plazo establecido, renunciando a realizar acto alguno de disposición sobre el mismo durante los referidos plazos.

Como ya declarábamos en las SSAN, 4ª de 27 de febrero de 2013 (rec. 1798/2011) y 25 de enero de 2017 (rec. 318/2015), las operaciones contractuales no pueden ser contempladas en su conjunto como un único contrato "de compraventa futura" con el tratamiento tributario como operaciones de una única relación contractual, sino que constituyen dos relaciones contractuales autónomas que dan origen, desde la perspectiva fiscal, a dos hechos imponibles diferenciados; ello con independencia del precio de la opción, del plazo para su ejercicio o de las facultades que se otorgasen al optante en relación con la finca, toda vez que según lo pactado éste no se obliga a comprar en el plazo fijado para el ejercicio de la opción -como debería ocurrir si se tratara de un contrato de compraventa-. Esto es, mientras el vendedor se obliga a vender, el adquirente dispone de libertad para comprar o no, que es precisamente lo que caracteriza el contrato de opción.

SÉPTIMO.- Tal y como seguíamos razonando en la referida sentencia de 10 de abril de 2019 antes citada, las distintas relaciones jurídico-contractuales -insistimos de nuevo- se han de tratar tributariamente como operaciones autónomas, refiriéndose cada una de ellas al tiempo de su celebración. La opción de compra, en sí misma, se concede a cambio de un precio, que aunque pudiera considerarse como cantidad a cuenta del precio fijado para la compraventa, sin embargo opera durante la vida de la opción como causa de la obligación que asume el concedente de no enajenar ni gravar el objeto de la opción, suponiendo por ello una contraprestación por las limitaciones de las facultades dominicales que el mismo ostenta sobre el objeto del contrato y que asume en virtud del mismo, el cual no tiene periodo de generación ya que no supone la entrega del dominio de ningún bien.

Ello implica -al margen de las particulares circunstancias concurrentes en el supuesto que nos ocupa- una transmisión onerosa de esa renuncia temporal del concedente al ejercicio de sus facultades dispositivas sobre el inmueble, así como la concesión de la facultad para celebrar o no un contrato futuro de compraventa, la cual es susceptible de generar, a su vez, un incremento en el patrimonio del transmitente sujeto a gravamen; debiendo además advertirse que la ganancia se produce en el momento de otorgarse la opción y recibirse la contraprestación. Ratifica esta conclusión el hecho de que el concedente de la opción hará suyo el precio de tal opción, se llegue o no a ejercitar, como así lo apreció tanto la Inspección como los Tribunales Económico-administrativos.

En este orden de cosas, tampoco podrá imputarse la prima al momento de la perfección del negocio jurídico de la compraventa, en tanto ello pugnaría con las propias características del contrato de opción de compra que han quedado ya explicadas. Se insiste en que las distintas operaciones contractuales subyacentes en la relación



entre las partes no pueden ser contempladas en su conjunto como un único contrato "de compraventa futura", pues el contrato de opción no necesita de una actividad posterior, razón por la que la imputación de la ganancia patrimonial debe realizarse en el momento en el que se produce la precepción de la prima de la opción y no cuando, en su caso, se perfecciona la compraventa, si es que la misma se llega efectivamente a producir.

Y, por lo tanto, tampoco cabe acoger la pretensión del demandante consistente en que se integren en la base imponible del ahorro del IRPF el importe percibido, lo que como ya se ha visto descarta el Tribunal Supremo [...]."

La Sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación nº 5332/2017, optó por la naturaleza de ganancia patrimonial de la prima percibida por el dueño en una opción de compra, sobre la base, de nuevo, de interpretar los artículos 31.1, 39 y 40 del TRLIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo:

"SEGUNDO.- Pronunciamientos anteriores sobre la misma cuestión de este Tribunal Supremo y su proyección al caso que nos ocupa.

Como observa el Sr. Abogado del Estado, a pesar de las distintas respuestas que recibe la cuestión en debate en los distintos Tribunal de este orden, existe una consolidada jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que bien queda representada por la última de las sentencias dictadas de fecha 29 de junio de 2015, rec. cas. 141/2014, en la que se dijo expresamente:

"Desde la perspectiva tributaria del IRPF, el artículo 31.1 del TR LIRP disponía que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración de la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimiento". En consecuencia, dos son los requisitos que han de concurrir para la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible (art. 6.1 TRLIRP): variación en el valor del patrimonio y que sea consecuencia de una modificación cualitativa del mismo, esto es de una alteración de su composición.

Ahora bien, la propia Ley excluye de tal consideración aquello que pueda considerarse como rendimiento ("salvo que por esta ley se califiquen de rendimientos"), ya que se trata de un concepto residual o cláusula de cierre respecto de los demás componentes de la renta, que permite incluir en la base imponible cualquier afluencia de renta en la esfera patrimonial del sujeto pasivo que no pueda considerarse dentro de las categorías de rendimientos expresamente previstos en la Ley.

La concesión de una opción de compra sobre un inmueble, supone un ejercicio y limitación del "ius disponendi" de su titular, que representa una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien, situación susceptible de ser incluida en el concepto de alteración patrimonial de la previsión normativa del IRPF, por lo que la renta obtenida es una ganancia patrimonial que tributa de manera independiente a la que, en su caso, sea posterior alteración patrimonial devengada con ocasión de la venta.

Por otra parte, como señala la jurisprudencia de este Tribunal, el contrato de opción de compra no necesita de una actividad posterior de las partes para el desarrollo de las bases contractuales contenidas en el convenio, bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa se perfeccione y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente.

Por consiguiente, la renta obtenida a cambio de ofrecer el derecho de opción de compra constituye el hecho imponible aquí discutido, y, como tal, no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, por cuanto dicha alteración no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo, debe integrarse en la parte general de la renta, al no poderse hablar de periodo de generación alguno, y no, como sostiene la recurrente, en la parte especial de la renta contemplada en el artículo 40 del TRLIRPF.

En definitiva, este Tribunal comparte la doctrina administrativa, según la cual: "la concesión de la opción de compra produce en el concedente de la misma una ganancia de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1. TRLIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, se integraría en la parte general de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 39 del TRLIRPF. Su importe viene determinado por el valor efectivamente satisfecho siempre que éste no fuera inferior al de mercado. Por otra parte, la posterior transmisión de la finca puede producir una ganancia o pérdida de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1 TRLIRPF. Su importe se determinaría según lo dispuesto en el artículo 35.1.b) TRLIRPF y la renta se integraría en la parte especial de la base imponible si el inmueble hubiera sido adquirido con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, en otro caso, la renta se integraría en la parte general de la base imponible".



Ninguna referencia se contiene en la sentencia de instancia sobre esta jurisprudencia, no hay, pues, argumentos que intenten justificar su desacierto, simplemente se decanta la Sala sentenciadora por una de las tesis posibles como se ha visto, en atención a que convence más a los juzgadores que el precio de la opción se corresponde con el valor económico de la renuncia temporal de la facultad de disposición que acompaña al inmueble. La parte recurrida entiende que esta es la tesis correcta, en tanto que si algo se transmite o se concede es porque previamente se tiene, por lo que tiene un período de generación desde la adquisición del inmueble hasta la fecha de la concesión de la opción de compra.

Argumentos netamente insuficientes para corregir o modificar la doctrina jurisprudencial en los términos vistos. Como se deja dicho en la sentencia referida no existe coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, la alteración patrimonial que se produce no deriva de una previa adquisición, sino de la propia constitución del derecho de opción cuando media prima, de suerte que de no mediar esta, elemento accesorio en la relación jurídica obligacional que nace, no se produce una alteración patrimonial con efectos fiscales en su consideración de pérdida patrimonial, sino que solo cabe identificar como ganancia patrimonial el precio que se percibe directamente vinculado a la propia conservación del inmueble, a su no disposición o transmisión en un tiempo determinado y a facilitar la futura formalización, en su caso, de la venta.

Todo lo cual ha de llevarnos a ratificar la doctrina jurisprudencial existente y considerar que la ganancia patrimonial derivada el derecho de opción nace ex novo en el momento de su otorgamiento, debiendo integrar la base imponible general del IRPF.

Doctrina que proyectada al caso concreto que nos ocupa conlleva que debiendo integrar las ganancias derivadas del derecho de opción otorgada por escritura pública de 5 de mayo y de 12 de julio de 2006 a Inversiones Monvaria, SLU., en la parte general de la base imponible".

TERCERO.- Consideraciones jurídicas que deben tenerse en cuenta.

1) De nuestra jurisprudencia precedente, la primera de cuyas expresiones, la sentencia de 29 de junio de 2015, fue dictada para unificación de doctrina, contiene una caracterización, bien perfilada y anclada en las características del negocio jurídico civil de opción de compra, seguida por la de 18 de mayo de 2020, en los términos que hemos visto, de que la prima percibida por la concesión del derecho de esa opción reviste los caracteres de un incremento o ganancia de patrimonio.

2) La razón por la que se considera, en nuestra doctrina previa, que debemos mantener, que esa ganancia patrimonial debe integrarse en la *parte general de la renta del período impositivo* (art. 39 TR) no radica en que no se considere una ganancia patrimonial -calificación ampliamente sostenida, con poderosos argumentos, en las sentencias citadas- sino porque no reúne los requisitos para su integración en la entonces denominada *parte especial de la renta*, pues no todos los incrementos de patrimonio se integran en la parte especial, sino solo los que cumplan los requisitos, o se encuentren en el caso, del artículo 40 TR:

Artículo 40. Integración y compensación de rentas en la parte especial de la renta del período impositivo.

1. La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación".

Esto es, aun tratándose de una ganancia patrimonial la obtenida por la percepción de una prima a cambio del ejercicio de la opción de compra por el optante, no era susceptible, con las normas del TRLIRPF de 2004, de integrarse en la entonces llamada *parte especial de la renta* del período impositivo, puesto que no se trata de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas con más de un año de antelación a la fecha de transmisión...

Nosotros debemos, ahora, a partir de la calificación indiscutible de la prima de opción como una ganancia patrimonial, determinar si, con arreglo a lo que preceptúan, para 2007, las normas de la LIRPF de 2006, los artículos 45 y 46, ese incremento o ganancia patrimonial debe formar parte de las ahora denominadas *renta general* y *renta del ahorro*. Repitamos el texto literal:

"Artículo 45. Renta general.

Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .



Artículo 46. Renta del ahorro.

Constituyen la renta del ahorro:

a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley procedentes de entidades vinculadas con el contribuyente formarán parte de la renta general.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales".

La LIRPF de 2006, por tanto, en su redacción primitiva, incorpora un concepto amplio de las ganancias y pérdidas patrimoniales, de suerte que la regla general será la incorporación a la categoría conceptual de la *renta del ahorro*, pues la generalidad de ellas se incluye en tal concepto dogmático. Es cierto que las ganancias se han de poner de manifiesto "con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales", pero el requisito se cumple, pues:

- Es concordante con nuestra jurisprudencia, que ya ha analizado el requisito, al amparo del art. 31.1 del Texto Refundido de 2004, coincidente en lo sustancial con el concepto que establece el artículo 33 de la Ley de 2006.

- Además, si la ganancia patrimonial no es sino renta del ejercicio, tributando con ello al tipo marginal, conforme a la sentencia recurrida, *sería consecuencia ineludible y coherente con dicho criterio que el adquirente del derecho de opción, de forma onerosa, a cambio de una prima o precio (de la opción, no del bien o derecho sobre el que recae) no tendría derecho a declarar una pérdida patrimonial, lo que sería contrario al principio de igualdad.*

- No puede excluirse la idea jurídica de *transmisión* en la constitución de un derecho real de adquisición preferente, insito o implícito en el derecho de propiedad, del que se desgaja. Atendiendo a los modos de adquirir la propiedad de bienes y derechos (art. 609 del Código Civil), que distingue entre la adquisición originaria y la derivativa, ejemplo de la cual es la que ahora nos ocupa. No cabría excluir la transmisión en un negocio traslativo como el examinado, que no entra en oposición a *constitución*, la cual no es sino una manifestación de aquella (como sucede, por lo demás, con el usufructo, el uso y habitación; el arrendamiento inmobiliario; incluso la hipoteca, respecto de los que sería difícil concebir o considerar que no hay una transmisión de tales derechos).

- En una interpretación sistemática del ordenamiento fiscal, no cabe oponer *constitución* a *transmisión*, como conceptos jurídicos antagónicos. Así, el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, distingue los dos conceptos:

"Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos".

Obviamente, la constitución de derechos reales -y la opción de compra lo es, o puede serlo, como derecho de adquisición preferente, susceptible de inscripción registral -es considerado por la ley fiscal que grava las transmisiones onerosas como una de las modalidades de la transmisión, lo que no es absurdo ni carece de razón de ser, pues lo que parece pretender la interpretación de la Administración, avalada por la Sala juzgadora, es excluir las ganancias patrimoniales en las que no ha habido un periodo de generación a partir de un momento de adquisición, lo que parece aducirse a efectos de cuantificar la ganancia patrimonial. Pero, al margen de que el artículo 46.b) LIRPF no lo exige como requisito fundamental para alojar en una u otra sección de la base imponible, es que en tal caso, no exigido por la ley, no se impediría calcular la ganancia patrimonial conforme a lo establecido en el art. 32 Ley 35/2006:

"Artículo 32. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.



b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso".

En conclusión, de la aplicación de nuestra doctrina, proyectada sobre las normas de la Ley 35/2006, aplicable a la constitución de la opción, deriva que, en este asunto -que supone, es de repetir, la interpretación de norma derogada por la disposición final 7ª de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, hace más de doce años- la ganancia obtenida por la recurrente debe tributar en la renta del ahorro.

CUARTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

A la vista de las consideraciones ampliamente efectuadas y con pleno seguimiento de nuestra propia jurisprudencia sobre la caracterización de las cantidades percibidas por el ofrecimiento de una opción de compra sobre inmuebles como *ganancia patrimonial*, se establece la siguiente doctrina:

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, en los términos aquí examinados, se deben integrar en la renta del ahorro definida en el artículo 46, en aplicación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por implicar una transmisión, fundada en la *traditio*, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.

Ello determina que el recurso de casación deba prosperar, al ser errónea la calificación de la ganancia sostenida en la sentencia de instancia".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en las referidas sentencias de 21 de junio de 2022, de las que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO.Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Bernabe contra la sentencia impugnada, pues la Sala de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo, y la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

QUINTO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de las sentencias de 21 de junio de 2022, pronunciadas en los recursos de casación núm. 7121/2020 y 7749/2020.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María José García Carrasco, en representación de **DON Bernabe** , contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso núm. 39/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 39/2018, interpuesto por el referido recurrente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de noviembre de 2017, que desestimó el recurso de alzada formulado frente a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas dictada por el TEAR de Andalucía, relativa a los acuerdos de liquidación y sanción dictados por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2007, con anulación de los mencionados actos administrativos de liquidación y revisión.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.