



Roj: **STS 2623/2013 - ECLI:ES:TS:2013:2623**

Id Cendoj: **28079130022013100534**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **14/05/2013**

Nº de Recurso: **4949/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 01-06-2010,**
SAN 3556/2011,
STS 2623/2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Mayo de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 4949/2011, interpuesto por D. Gonzalo , representado por la Procuradora Doña Teresa Gamazo Trueba, contra la sentencia de 13 de Julio de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional , en el recurso de este orden jurisdiccional núm. 336/2010, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2002.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Gonzalo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de Junio de 2010, que confirmó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, de 14 de Abril de 2008, en relación con el resultado de la actuación de comprobación efectuada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2002.

La Sala parte de los siguientes hechos que se relatan en su fundamento de Derecho Primero:

"El obligado tributario fue objeto de actuaciones inspectoras que dieron lugar al acta de disconformidad de fecha 23 de diciembre de 2005 A 02 NUM000 por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2002. En ella se hacía constar que en las declaraciones del interesado del periodo objeto de comprobación no se habían advertido errores ni omisiones, considerándose correcta la liquidación practicada. Mediante diligencia de 24 de octubre de 2005 se comunica al obligado la puesta de manifiesto del expediente y trámite de audiencia. Con fecha 10 de noviembre de 2005 presenta alegaciones en las que refiere un error en la calificación del Impuesto sobre la renta del año 2002, manifestando que incluyó como pérdida patrimonial con un periodo de generación inferior al año la cantidad de 241.231.827,47 euros, cuando debería haberse imputado a la parte especial de la base imponible, por haber sido generada en un plazo superior a un año.

-El 20 de octubre de 1998 Doña Delfina y Don Gonzalo formalizan un contrato de opción de compra de 12.320.000 acciones de Inditex. Doña Delfina paga 150 millones de pesetas (900.000 €). La opción fue transmitida por Doña Delfina a CAROADA SL. El coste por ejercer la opción (señalado en la adenda del contrato de 31-7-2000) asciende a 241.505 pesetas por acción, esto es, 3.000 millones de pesetas o 18 millones de euros.



-Don Gonzalo puede quedar exonerado de la transmisión de acciones si en el plazo de cinco días paga una cantidad que sea el resultado de multiplicar el precio de cotización de las acciones de INDITEX al cambio medio del día en la correspondiente fecha del ejercicio de acciones. El valor de la opción se calcula por la diferencia entre el valor de cotización el día anterior y el coste de la opción, es decir, $272.641.600 - 18.000.000 = 254.611.348$ -

-En julio de 2002 Don Gonzalo queda exonerado de la transmisión, tal y como estaba previsto en el contrato, mediante el pago de la suma convenida. Mediante escritura pública de 16 de julio de 2002 Don Gonzalo abona mediante transferencia 241.231.827,45 euros a CAROADA SL (consecuencia de la compensación que se produce entre los 259.262.080 euros que tenía que pagar y los 18.030.252,55 € que tenía que recibir como consecuencia del ejercicio de la opción de compra por parte de CAROADA SL).

-El sujeto pasivo basa la única alegación presentada en un error de calificación en la declaración del Impuesto sobre la Renta del año 2002. En síntesis sostiene que en dicha declaración se incluyó como pérdida patrimonial, con un periodo de generación inferior a una año la cantidad de 241.231.827,47 euros que correspondía al rescate de la opción; siguiendo una interpretación literal del artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas se calificó erróneamente esta partida de pérdida integrándola en la parte general de la base imponible; sin embargo la pérdida se generó en el periodo comprendido entre el 20 de octubre de 1998 y el momento de la liquidación y por tanto debería haberse imputado a la parte especial de la base imponible, por haberse generado en un periodo superior a un año.

La Inspección desestimó la petición de rectificación que había interesado el obligado, con fundamento en los artículos 38 y 39 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, entonces vigente; señalando que dichos preceptos establecen que la "parte general de la base imponible se formará con la totalidad de la renta del contribuyente excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 39. En este artículo se dispone que la parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada periodo 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". En el caso planteado, sostiene la Inspección, no se ha producido la transmisión de ningún elemento patrimonial ya que en el momento en el que la entidad CAROADA SL solicita el ejercicio de la opción de compra surgen dos obligaciones recíprocas: la de Don Gonzalo de vender las acciones y la de CAROADA de pagar el precio correspondiente. No obstante Don Gonzalo queda exonerado del cumplimiento de su obligación de vender las acciones abonando la correspondiente indemnización"

Luego, analizando la operación realizada mantiene el criterio de la Administración de inexistencia de transmisión de elementos patrimoniales en el sentido del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ley 40/1998, denegando el derecho a la rectificación pretendida de su autoliquidación por entender que las pérdidas sufridas por el recurrente al optar por la posibilidad que el contrato le reconocía de evitar la transmisión de las acciones mediante la liquidación por diferencias debían incluirse en la parte general de la base imponible y no en la parte especial. Concretamente, la fundamentación dada fue la siguiente:

"La aplicación literal del precepto que es la que procede, a tenor del artículo 3.1 del Código Civil (" Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras...), permite entender sin dificultad que la base especial recogerá únicamente las pérdidas que tengan su origen en la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión. Esta circunstancia esencial es la que no concurre en el caso que se somete a nuestro examen. En efecto, en el análisis de la operación planteada en el contrato de opción de compra, encontramos los siguientes elementos: 1) se concede un derecho de opción a favor de la optante, que le permite adquirir a un determinado precio pactado, que depende de la cotización media al día del ejercicio, un número prefijado de acciones, a su voluntad, a cambio del pago de una suma de dinero (pago del derecho a optar). 2) del mismo modo, el concedente de la opción, Sr. Gonzalo, queda vinculado al contrato, con la salvedad de poder rescatar el derecho mediante abono a la optante de una determinada suma, que se concretó en 241.231.827,45 €.

El abono de esa suma produce efectos liberatorios e indemnizatorios para las partes del contrato, porque el pago de la misma extingue la obligación que había contraído el Sr. Gonzalo, y a su vez se indemniza a la demandante como consecuencia del incumplimiento. Esta indemnización genera sin duda una alteración de patrimonio, por el importe del valor satisfecho (artículo 31.1 y 32.1 b)), que da lugar a una disminución de patrimonio. Sin embargo, pese al esfuerzo argumentativo de la demandante para demostrar que esa pérdida tiene un periodo de generación que coincide con el del contrato, el pago de la indemnización, no comporta una transmisión de elementos patrimoniales, sino la extinción de una obligación mediante el abono de una indemnización, que es algo distinto. La transmisión se habría producido en caso de haber optado el Sr. Gonzalo por cumplir el contrato



de opción enajenando a favor de la optante las acciones pactadas, en cuyo caso hubiera obtenido una ganancia o una pérdida, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 y ss. de la Ley 40/1998 .

En este caso, no hay en puridad ninguna transmisión de elementos patrimoniales, que es el elemento determinante para la aplicación del artículo 39.1 de la Ley 40/1998 , conforme opone la representación procesal de la Administración, en línea con lo sostenido en las anteriores instancias económico-administrativas."

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la representación de D. Gonzalo preparó recurso de casación. Emplazadas las partes, fue formalizado con la súplica de que se dicte sentencia que case y anule la sentencia recurrida, sustituyéndola por otra que estime el recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado, se opuso al recurso, interesando sentencia que lo desestime, con expresa condena en las costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 8 de mayo de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte recurrente funda el recurso de casación en cuatro motivos de casación, que articula al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional .

Motivo primero .- Por infracción del art. 39, en relación con el 35 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 .

Critica el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia de instancia y defiende que pese a lo dicho en el referido Fundamento, la Audiencia Nacional no lleva a efecto una interpretación literal del art. 39 sino una interpretación errónea del mandato normativo y que sólo una interpretación sistemática del cuadro normativo puede arrojar un resultado que se compadezca adecuadamente con la pretensión del legislador.

A su juicio, la interpretación conjunta de los arts. 39 y 35 dada de la Ley del Impuesto descubre cuál es el auténtico significado de la palabra "transmisión" y considera improcedente que la previsión del legislador tendente a excluir de la parte especial de la base imponible a los premios y sorteos se use torticeramente para privar del tratamiento beneficioso a toda una especie de operaciones onerosas que constituyen alteraciones patrimoniales con periodo de generación superior al año.

Cita en apoyo de su pretensión diversas consultas a la Dirección General de Tributos en idénticos supuestos, en los que reconoció que aún cuando la concreta operación no suponga la transmisión de bienes, en caso de realizarse operaciones que generan ganancias o pérdidas patrimoniales, y cuando se pueda identificar un periodo de generación superior a un año, la ganancia o pérdida deberá incluirse en la parte especial de la base imponible del tributo, al ser lo relevante no que la misma deriva de una transmisión patrimonial en sentido estricto, sino que tenga un periodo de generación superior al año y derive de una operación onerosa, no lucrativa.

Así, a) Contestación a la consulta vinculante de 26 de Julio de 2006 (número V 1604-06) en relación con la calificación y tratamiento a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas que puedan derivarse de un contrato de opción de una entidad con un cliente por el que aquélla puede, a elección del cliente, bien adquirir un determinado número de acciones en una fecha futura y por un precio por acción, o bien percibir del mismo el importe en efectivo que corresponda a la diferencia positiva que exista entre el precio de cotización en Bolsa de dichas acciones y el precio prefijado.

b) La contestación a consulta de 16 de Febrero de 2004, en la que se califica como renta irregular integrable en la parte especial de la base imponible la renta obtenida por el socio como consecuencia de la liquidación de la sociedad.

c) Contestación a consulta de 18 de Enero de 2001 (número 0068/2001) sobre indemnización por renuncia de derechos arrendaticios derivados de un contrato firmado con más de dos años de antigüedad, en la que se considera que existe transmisión y la ganancia se lleva a la parte especial de la base imponible.

d) Contestaciones de 11 de Febrero de 2000 (número 213-2000), de 23 de Noviembre de 2007 (número 2510/2007), 12 de Enero de 2001 (número 37-2001 (número 922-2001) en las que en los casos de cobro de intereses de demora como consecuencia del retraso en el pago de una devolución de impuestos, de una indemnización por accidente de tráfico y del justiprecio de una expropiación, la Dirección General de Tributos



entiende que, antes que el concepto estricto de transmisión, a la hora de integrar o no la renta en la parte especial de la base imponible, habrá que prevalecer la existencia de periodo de generación de aquélla.

e) Contestación a consulta de 6 de Febrero de 2004, en la que se plantea la tributación de un contrato de seguro de vida temporal anual renovable en el que los tomadores y asegurados son los dos cónyuges deudores de un préstamo hipotecario y el beneficiario es la entidad financiera acreedora del préstamo hipotecario, cuando en el caso de fallecimiento de uno de los cónyuges la entidad financiera percibe como capital asegurado la totalidad del préstamo hipotecario pendiente de pago.

f) Contestación a consulta vinculante de 5 de marzo de 2007 (número V489-07) sobre tributación de un producto financiero referenciado a la evolución futura de la cotización de una determinada acción, ofrecido por una entidad financiera a sus clientes.

Motivo segundo .- Por infracción del art. 39 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en el que se pone de relieve que mientras que el TEAC consideró justificada la concurrencia del periodo de generación y denegó la reclamación económico administrativa porque no había transmisión; la Audiencia Nacional niega que exista periodo de generación, y la recurrente en este motivo sostiene lo novedoso de dicho pronunciamiento, así como lo erróneo del mismo a la vista del contenido de los pactos suscritos.

Motivo tercero .- Por infracción del art. 31 de la Constitución Española , en el que defiende que el fallo impugnado no respeta los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva.

Motivo cuarto .-Por infracción del artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley General Tributaria de 2003, y del artículo 14 de la Constitución Española , puesto que la Administración Tributaria no puede eludir la aplicación del criterio de la Dirección General de Tributos en contra de un contribuyente, infringiendo asimismo los principios de buena fe, confianza legítima, prohibición de la arbitrariedad y justicia tributaria.

SEGUNDO.- Conviene comenzar recordando que el artículo 38 de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , vigente en el ejercicio impositivo de 2002 al que se refiere la autoliquidación cuya modificación pretendió el recurrente en el caso de la comprobación inspectora, establecía que "la parte general de la base imponible estará constituida por la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales previstas en el art. 39". En este último artículo se disponía que "la parte especial de la renta del periodo impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejora realizados 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".

Pues bien, frente a la interpretación del precepto que mantiene la Sala y que le lleva a integrar la pérdida producida en la parte general de la base imponible al no producirse en la operación la transmisión de ningún elemento patrimonial, se alza el primer motivo, aduciendo que, tomando en consideración la ratio legis de la distinción entre la parte general y la parte especial de la base imponible del tributo, debe integrarse en la parte especial de la base imponible aquellas ganancias o pérdidas patrimoniales en que no deriven de una transmisión de elementos si tienen un periodo de generación superior al año, apoyando esta interpretación en el propio criterio de la Dirección General de Tributos sentado a partir de consultas realizadas en el año 2001, y en las que superando la doctrina inicial en que se apoyó la Inspección sentada en 8 de Febrero de 2000 y 13 de Marzo de 2000, relativas a las pérdidas derivadas de la reducción de capital de sociedades, viene a integrar en la parte especial de la base imponible las pérdidas y ganancias que tienen un periodo de generación superior al año en supuestos en que no existe transmisión de activo alguno a favor de un tercero, pero que derivan de una operación onerosa.

TERCERO.- Podría admitirse una interpretación amplia del art. 39 de la Ley de 1998, para incluir supuestos de enajenaciones forzosas o específicos, como las indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales; cuando se trate de ganancias o pérdidas derivadas de una operación societaria; los casos de los contratos de futuros y opciones en los que de algún modo las operaciones se liquidan por diferencias o supuestos similares en los que de algún modo se puede considerar que existe transmisión, aunque no sea en sentido estricto.

Ahora bien, todo ello no nos puede llevar a una interpretación del art. 39 de la ley de 1998, en el sentido que se postula para englobar casos como el enjuiciado, en el que no concurre ningún tipo de desplazamiento patrimonial de bienes o derechos.

Conviene recordar que, en el presente caso la pérdida patrimonial procedía de la cancelación por parte del recurrente del derecho de opción de compra que, por contrato de fecha 20 de Octubre de 1998 y su adenda de 31 de Julio de 2000, suscribió con D^a Delfina , para la opción de compra de 12.300.000 acciones de la



sociedad Inditex (que posteriormente transmite a Caroadá, S.L) y que supuso como indemnización el pago a la optante del resultado de multiplicar el valor de cotización medio de las acciones en el momento de ejercerse la opción (10 de Julio de 2002) por el número de acciones afectas, menos el importe que la optante tenía que pagar con el ejercicio de la opción de compra, impidiendo el acto traslativo propio de la opción de compra. Nos encontramos, pues, ante la simple extinción de una obligación mediante el abono de una indemnización, sin existencia de transmisión de elementos patrimoniales.

Por otra parte, los supuestos analizados en las distintas consultas que se alegan son muy distintos al ahora controvertido, viniendo a mantener un concepto amplio de renta sujeta a la parte especial de la base imponible.

En todo caso, como opone el Abogado del Estado, el criterio del recurrente nos llevaría a que cada vez que se asume una obligación para transmitir un elemento patrimonial en el futuro, con posible desistimiento de la parte a cambio de una indemnización o compensación, nos encontraríamos ante una transmisión de elemento patrimonial, generadora de la correspondiente pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta, lo que en modo alguno responde a la estructura del Impuesto, ni en una interpretación literal del art. 39.1, ni en una interpretación lógica y sistemática.

Por lo expuesto, procede desestimar el primer motivo.

CUARTO.- No mejor suerte han de correr los demás.

Respecto del segundo motivo, basta examinar en su integridad la sentencia impugnada para advertir que la Sala llega a la desestimación del recurso no por la inexistencia del periodo de generación exigido, sino por razón de la inexistencia de una transmisión de elemento patrimonial adquirido con más de un año de antelación a la fecha de su transmisión.

En el motivo tercero se denuncia la infracción del artículo 31 de la Constitución , al confirmar la sentencia un acto que carece de lógica tributaria y vulnerar el principio de capacidad contributiva, en cuanto obliga al contribuyente a tributar por una capacidad económica inexistente o ficticia.

Se mantiene, en primer lugar, que al haberse confirmado la actuación administrativa, un mismo contrato de opción tributaria de modo distinto en función de cómo se determine su liquidación.

A su juicio, si hubiera procedido a entregar las acciones de Inditex para cumplir el contrato de opción, la pérdida sufrida se integraría en la parte especial de la base imponible mientras que la pérdida sufrida, como consecuencia de la liquidación del contrato de opción, pasa a la parte general, significando que se vio obligado además a vender acciones para obtener liquidez necesaria para hacer frente a la indemnización, incluyéndose la ganancia patrimonial en la base especial de la base imponible, lo que impidió la compensación de ambas partidas.

Sin embargo, de acuerdo con la doctrina que tiene sentada el Tribunal Constitucional el principio de capacidad económica tiene dos manifestaciones, como fundamento de la imposición y como criterio o medida de la imposición.

En virtud del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de riqueza, de manera que a falta de riqueza real o potencial no es posible exigir un tributo (por todas, sentencia 193/2004, de 4 de Noviembre).

Como criterio o medida de la imposición ha venido señalando también el Tribunal Constitucional que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo se configure a cada caso por el legislador en relación con un sujeto pasivo determinado, a cuyo fin se ha de tener en cuenta el conjunto del sistema tributario (por todas, sentencia 182/1997).

Ante esta doctrina, como opuso el Abogado del Estado, no cabe arguir que la carga fiscal que tuvo que soportar el recurrente por razón del IRPF de 2002, globalmente considerada, resulte vulneradora del principio de capacidad económica, por la mera circunstancia de que la salida monetaria considerada no pueda integrarse en la parte especial de la base imponible, para reducir las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio, al tener la diferente regulación justificación objetiva.

Por otra parte, la operación de venta de las acciones realizada para obtener liquidez para hacer frente al pago de la indemnización a fines del optante es distinta de la operación derivada del contrato de opción de compra.

Finalmente, tampoco cabe invocar la infracción del principio de igualdad por no haber seguido los Tribunales Económico Administrativos los criterios de la Dirección General de Tributos que afirman que bastaba la existencia de alteración patrimonial con origen en un negocio oneroso para que se considere que existe transmisión a los efectos del art. 39 de la ley 40/1998 .



En primer lugar, y como señaló el Tribunal de instancia, las consultas invocadas no eran de aplicación al caso litigioso por falta de identidad entre los supuestos de hecho, pero además no cabe admitir que los Tribunales Económico Administrativos quedan vinculados por la contestación a las consultas formuladas, ya que son independientes de los órganos encargados de la aplicación de los Tributos.

QUINTO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación, con imposición de las costas a la recurrente, de conformidad con lo previsto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto, limita el importe máximo de las mismas a la cifra de 6000 Euros.

En su virtud, en nombre del Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Gonzalo contra la sentencia de 13 de Julio de 2011, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite máximo establecido en el último Fundamento Jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce** D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. ante mi la Secretaria. Certifico.