

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069078

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 5673/2017

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Indemnizaciones. *Contrato de compraventa de una finca sometido a condición suspensiva, en el que no existe traditio o entrega de la posesión, en el que finalmente no se cumple la condición. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En primer lugar, del análisis del contrato se infieren las conclusiones siguientes:

- No ha existido transmisión de la propiedad de las fincas en el momento de su celebración, al no existir *traditio*.
- No cabe inferir tampoco la transmisión de la propiedad del propio título, esto es, del contrato, toda vez que éste se somete a una condición suspensiva clara.
- Las cantidades que pudiera recibir el vendedor con anterioridad a la transmisión de la propiedad serán siempre anticipos o entregas a cuenta del futuro precio a percibir.

Dicho esto, por todos es conocido que la ganancia/pérdida patrimonial derivada de la transmisión de la propiedad se obtiene por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, conforme a lo dispuesto en el art. 34.1 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y ha de imputarse al ejercicio en que la transmisión se produce, con independencia de que hayan existido pagos anteriores a ella. De ahí que las cantidades cobradas con anterioridad a la transmisión de la propiedad de los bienes no constituyan renta alguna para el vendedor en los ejercicios en que son cobradas.

Por otro lado, no constituyen ganancias patrimoniales obtenidas por incorporaciones de bienes o derechos que no derivan de una transmisión, al amparo del art. 37 de la misma Ley 35/2006 (Ley IRPF), como defiende el obligado tributario, puesto que tales cantidades, en el momento en que son cobradas, traen su causa precisamente de una transmisión a celebrar en el futuro. Además, en nada altera la conclusión anterior el hecho de que las cantidades percibidas por el vendedor en 2006, 2007 y 2008 tuvieran en ese momento un carácter definitivo. Y es que su calificación en los ejercicios en que fueron cobradas seguía siendo la de anticipos o entregas a cuenta del futuro precio a satisfacer por el comprador.

Por último, las cantidades cobradas por el vendedor en los años 2006, 2007 y 2008, que habían sido percibidas en su momento con carácter definitivo, dejan de estar vinculadas a una transmisión futura, toda vez que ésta definitivamente ya no va a realizarse, y pasan a calificarse como indemnizaciones por daños y perjuicios, debiendo tributar como ganancias patrimoniales en el ejercicio 2014, obtenidas por la incorporación de bienes que no derivan de una transmisión, al amparo del mencionado art. 37 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Y es que es en dicho ejercicio 2014 cuando las cantidades cobradas por el vendedor como entregas a cuenta del precio de una transmisión se incorporan a su patrimonio como indemnizaciones por daños y perjuicios no derivadas de transmisión alguna, produciéndose en este ejercicio la alteración patrimonial determinante de la ganancia patrimonial. En conclusión, cuando finalmente no se cumple la condición, el contrato deviene por tanto ineficaz y las cantidades quedan en manos del comprador como indemnización por los daños y perjuicios causados. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 33, 34, 35 y 37.
Código Civil, arts. 609, 1.255 y 1.262.

En la Villa de Madrid, visto el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle Infanta Mercedes, 37, 28020 Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, en fecha 29 de mayo de 2017, recaída en la reclamación número 09/00694/2016, interpuesta contra acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014, por importe de 159.391,89 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Previa tramitación del correspondiente procedimiento de comprobación limitada seguido con D. **Sx...**, con fecha 3 de mayo de 2016 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de Burgos de la AEAT dictó acuerdo de liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2014 en el que se aumentaba la parte general de la base imponible declarada en el importe de las ganancias patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, por las cantidades percibidas en virtud de los contratos celebrados con la empresa **XC, S.L.** El obligado tributario no había declarado en su autoliquidación por el citado ejercicio cantidad alguna en concepto de ganancia patrimonial.

El obligado tributario celebró con **XC, S.L.** dos contratos privados de compraventa el 27 de enero de 2006 y el 5 de febrero de 2007 en virtud de los cuales vende a dicha sociedad, respectivamente, la finca ... sita en el término municipal de ... (superficie 85.404 m²) y la finca ... sita en el término municipal de ... (superficie 7.740 m²; 62% privativo y 38% ganancial).

En los citados contratos se contienen, por lo que aquí interesa, las estipulaciones siguientes:

Contrato de 27 de enero de 2006:

PRIMERA. COMPRAVENTA

D. Sx... vende a la sociedad XC S.L., que por su representante, compra la/s finca/s anteriormente descritas, en los términos y condiciones establecidos en el presente documento.

La/s finca/s objeto de esta compraventa se transmitirán como cuerpo cierto, libre de cargas, ocupantes, arrendamientos y gravámenes, que la parte optante conoce y acepta.

La posesión a título de dueño de las mismas se llevará a cabo en el momento de otorgarse la escritura de compraventa, si bien desde este momento se faculta con carácter irrevocable, durante la vigencia del presente contrato, a XC S.L. para efectuar actos de gestión relacionados con las fincas vendidas, en particular los de tramitación urbanística, y a efectuar mediciones. Además, siempre y cuando las tierras estén cosechadas, se podrá efectuar cualquier operativa sobre el terreno, como catas, sondeos, estudios geotécnicos y otros análogos; y en el caso de que no estuvieran cosechadas se llegará a un acuerdo para que la parte compradora abone los daños causados.

Toda la operativa anterior no implica por si misma, entrega de la propiedad y posesión de las fincas, que seguirá en poder del vendedor hasta el otorgamiento de la escritura pública de compraventa.

(.....)

A) CONDICIÓN "A"

Esta compraventa queda sujeta a la condición suspensiva de que antes del 31 de enero de 2.006 se haya conseguido que el 80% de la superficie total delimitada, sin contar los terrenos del arzobispado, ayuntamientos, confederaciones, y demás entidades de carácter público/institucional, haya sido ofrecido por sus propietarios en venta a XC S.L. y formalizado en los correspondientes contratos de compraventa, en las mismas condiciones pactadas en este documento. En caso contrario, XC, S.L se reserva el derecho de continuar con el presente contrato de compra-venta, manteniendo todas las estipulaciones recogidas en este documento o declararle ineficaz y por tanto proceder a su resolución. Cualquiera de estas dos circunstancias le será comunicada de forma escrita a la parte vendedora.

B) CONDICIÓN "B"

Que antes del 15 de mayo de 2.008 se aprueben por los Ayuntamientos de ... y ... las modificaciones puntuales de sus respectivas Normas Urbanísticas o por la Junta de Castilla y León el Proyecto Regional que afecte a las fincas objeto de este contrato o se obtenga la aprobación de la formula de planeamiento que las diferentes autoridades consideren oportunas para este desarrollo; y se aprueben también los accesos a la Autovía de Castilla y a la circunvalación BU-30 tramo

En caso de que con anterioridad a la fecha indicada se produzca una resolución definitiva en contra, esta compraventa quedará ineficaz, con pérdida de las cantidades entregadas hasta dicho momento.

No obstante si llegada dicha fecha no se ha producido ni resolución definitiva en contra de su aprobación, ni la aprobación, el plazo para el cumplimiento de la condición se entenderá prorrogado hasta el día 15 de mayo de 2.014, con las consecuencias de pago de parte del precio e intereses que seguidamente se indica en el apartado 3 de la estipulación segunda relativa al precio.

SEGUNDA. PRECIO Y CONDICIONES DE LA COMPRAVENTA

El precio total de la compraventa de la/s finca/s es de 12,00 € por metro cuadrado de superficie reconocida según catastro; y cuando se estime necesario por parte de la compradora, según la medición real de la finca; lo que supone, en principio y tomando como referencia la superficie catastral la cantidad total de 1.024.848 €. (Un millón veinticuatro mil ochocientos cuarenta ocho euros)

Fechas y Forma de pago:

1. La cantidad de 1,00 € por metro cuadrado, es decir 85.404 € (ochenta y cinco mil cuatrocientos cuatro euros), a la firma de este contrato, mediante pagaré con vencimiento 30 de abril de 2.006, pagadero únicamente en caso de que se cumpla la condición "A". Si antes del 31 de enero de 2.006 el 80% de la superficie total delimitada, sin contar los terrenos del arzobispado, ayuntamientos, confederaciones, y demás entidades de carácter público/institucional, ha sido ofrecida por sus propietarios en venta a XC S.L. y formalizado en los correspondientes contratos de compraventa, en las mismas condiciones pactadas en este documento, la parte vendedora podrá cobrar de inmediato esta cantidad, sin ningún gasto ni descuento, que serán de cargo de XC S.L.. A tal fin se procederá a notificar el cumplimiento de la condición por correo. Si se diera éste último caso, ésta cantidad quedará definitivamente en beneficio de la parte vendedora aunque no se cumpla la condición "B", como indemnización de daños y perjuicios.

2. El resto del precio total se satisfará en el plazo de 30 días desde el cumplimiento de la condición "B". Dicha condición se entiende cumplida por la publicación en el Boletín Oficial que corresponda de la aprobación de la modificación puntual de las normas urbanísticas de .../... o de la aprobación del Proyecto Regional o de la formula de planeamiento que las diferentes autoridades consideren oportunas para este desarrollo; incluidos los accesos a la autovía de Castilla y a la circunvalación BU-30 tramo .../... .

3. No obstante si con anterioridad al 15 de Mayo de 2008 no quedara aprobada la condición "B", pero tampoco hubiera habido resolución expresa en contra, se abonarán otros 2,5 euros/m² a cuenta del precio, que también quedarán definitivamente en beneficio de la parte vendedora.

Si se diera el caso especificado en este último párrafo, el precio pendiente (8,5 euros/m²) se incrementará con el Índice General de Precios al consumo, IPC, hasta la firma de la escritura, tomando como fecha origen el 1 de Junio de 2.008.

4. El precio se satisfará en el momento de la firma de la escritura pública de compraventa, que se llevará a efecto en el plazo de los 30 días siguientes al cumplimiento de la condición "B" a cuyos efectos se hará la oportuna notificación a la parte vendedora para la firma de la escritura pública de compraventa, la cual se formalizará en dicho plazo y en la Notaria que designe la parte compradora.

(.....)

TERCERA. PLAZO MÁXIMO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS

CONDICIONES.

En todo caso se establece un plazo hasta el 15 de Mayo de 2.014, para el cumplimiento de la condición "B", pasado el cual sin cumplirse las condiciones indicadas, esta compraventa quedará definitivamente ineficaz, resolviéndose definitivamente este contrato, con pérdida de las cantidades entregadas por XC S.L. hasta dicho momento.

CUARTA: ACEPTACIÓN ANTICIPADA DEL CONTRATO

La parte compradora podrá en cualquier momento, y aunque las condiciones no estuvieran cumplidas, proceder al pago de las cantidades pendientes y formalizar la escritura pública de esta compraventa, consumando el contrato.

(.....)

Contrato de 5 de febrero de 2007:**PRIMERA. COMPRAVENTA**

D. Sx... y Dª Ex... vende/n a la sociedad XC S.L., que por su representante, compra la/s finca/s anteriormente descritas, en los términos y condiciones establecidos en el presente documento.

La/s finca/s objeto de esta compraventa se transmitirán como cuerpo cierto, libre de cargas, ocupantes, arrendamientos y gravámenes, que la parte optante conoce y acepta.

La posesión a título de dueño de las mismas se llevará a cabo en el momento de otorgarse la escritura de compraventa, si bien desde este momento se faculta con carácter irrevocable, durante la vigencia del presente contrato, a XC S.L. para efectuar actos de gestión relacionados con las fincas vendidas, en particular los de tramitación urbanística, y a efectuar mediciones, Además, siempre y cuando las tierras estén cosechadas, se podrá efectuar cualquier operativa sobre el terreno, como catas, sondeos, estudios geotécnicos y otros análogos; y en el caso de que no estuvieran cosechadas se llegará a un acuerdo para que la parte compradora abone los daños causados.

Toda la operativa anterior no implica por si misma, entrega de la propiedad y posesión de las fincas, que seguirá en poder del vendedor hasta el otorgamiento de la escritura pública de compraventa.

(.....)

A) CONDICIÓN "A"

Esta compraventa queda sujeta a la condición suspensiva de que antes del 15 de Febrero de 2.007 se haya conseguido que el 80% de la superficie total delimitada, sin contar los terrenos del arzobispado, ayuntamientos, confederaciones y demás entidades de carácter público/institucional, haya sido ofrecido por sus propietarios en venta a XC S.L. y formalizado en los correspondientes contratos de compraventa, en las mismas condiciones pactadas en este documento. En caso contrario, XC, .S.L se reserva el derecho de continuar con el presente contrato de compra-venta, manteniendo todas las estipulaciones recogidas en este documento o declararle ineficaz y por tanto proceder a su resolución. Cualquiera de estas dos circunstancias le será comunicada de forma escrita a la parte vendedora.

B) CONDICIÓN "B"

Que antes del 15 de mayo de 2.008 se apruebe por la Junta de Castilla y León el Plan o Proyecto Regional que afecte a las fincas objeto de este contrato o se obtenga la aprobación de la formula de planeamiento que se considere oportuno para este desarrollo; y se aprueben también los accesos a la Autoría de Castilla y a la circunvalación BU-30 tramo

En caso de que con anterioridad a la fecha indicada se produzca una resolución definitiva en contra, esta compraventa quedará ineficaz, con pérdida de las cantidades entregadas hasta dicho momento.

No obstante si llegada dicha fecha no se ha producido ni resolución definitiva en contra de su aprobación, ni la aprobación, el plazo para el cumplimiento de la condición se entenderá prorrogado hasta el día 15 de mayo de 2.014, con las consecuencias de pago de parte del precio e intereses que seguidamente se indica en el apartado 3 de la estipulación segunda relativa al precio.

Si alguna/s de las fincas objeto de este contrato finalmente no quedaran incluidas dentro del plan, proyecto regional o de la fórmula de planeamiento del desarrollo urbanístico, queda facultada **XC S.L.**, para optar, entre continuar con las fincas incluidas en el citado planeamiento de desarrollo urbanístico, quedando fuera del mismo las excluidas, con pérdida del pago inicial a cuenta del precio realizado a la parte compradora por dichas fincas, sin necesidad de suscribir nuevo contrato, o bien por continuar con la totalidad de las fincas, incluidas y excluidas, en las condiciones pactadas en el presente contrato.

SEGUNDA. PRECIO Y CONDICIONES DE LA COMPRAVENTA

El precio total de la compraventa de la/s finca/s es de 12,00 € por metro cuadrado de superficie reconocida según título; y cuando se estime necesario por parte de la compradora, según la medición real de la finca; lo que supone, en principio y tomando como referencia la superficie catastral la cantidad total de 92.880 € (Noventa y dos mil ochocientos ochenta euros).

Fechas y Forma de pago:

1. La cantidad de 1,00 € por metro cuadrado, es decir 7.740 € (Siete mil setecientos cuarenta euros), a la firma de este contrato, mediante pagaré con vencimiento 28 de Febrero de 2.007, pagadero únicamente en caso de que se cumpla la condición "A". Si antes del 15 de Febrero de 2.007 el 80% de la superficie total delimitada, sin contar los terrenos del arzobispado, ayuntamientos, confederaciones, y demás entidades de carácter público/institucional, ha sido ofrecida por sus propietarios en venta a **XC S.L.** y formalizado en los correspondientes contratos de compraventa, en las mismas condiciones pactadas en este documento, la parte vendedora podrá cobrar de inmediato esta cantidad, sin ningún gasto ni descuento, que serán de cargo de **XC S.L.**. A tal fin se procederá a notificar el cumplimiento de la condición por correo. Si se diera éste último caso, ésta cantidad quedará definitivamente en beneficio de la parte vendedora aunque no se cumpla la condición "B", como indemnización de daños y perjuicios.

2. El resto del precio total se satisfará en el plazo de 30 días desde el cumplimiento de la condición "B". Dicha condición se entiende cumplida por la publicación en el Boletín Oficial que corresponda de la aprobación del Plan o Proyecto Regional o de la fórmula de planeamiento que las se considere oportuna para este desarrollo; incluidos los accesos a la autovía de Castilla y a la circunvalación BU-30 tramo

3. No obstante si con anterioridad al 15 de Mayo de 2008 no quedara aprobada la condición "B", pero tampoco hubiera habido resolución expresa en contra, se abonarán otros 2,5 euros/m² a cuenta del precio, que también quedarán definitivamente en beneficio de la parte vendedora. Si se diera el caso especificado en este último párrafo, el precio pendiente (8,5 euros/m²) se incrementará con el Índice General de Precios al consumo, IPC, hasta la firma de la escritura, tomando como fecha origen el 1 de Junio de 2.008.

4. El precio se satisfará en el momento de la firma de la escritura pública de compraventa, que se llevará a efecto en el plazo de los 30 días siguientes al cumplimiento de la condición "B" a cuyos efectos se hará la oportuna notificación a la parte vendedora para la firma de la escritura pública de compraventa, la cual se formalizará en dicho plazo y en la Notaría que designe la parte compradora.

(.....).

TERCERA. PLAZO MÁXIMO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES.

En todo caso se establece un plazo hasta el 15 de Mayo de 2.014, para el cumplimiento de la condición "B", pasado el cual sin cumplirse las condiciones indicadas, esta compraventa quedará definitivamente ineficaz, resolviéndose definitivamente este contrato, con pérdida de las cantidades entregadas por **XC S.L** hasta dicho momento.

CUARTA: ACEPTACIÓN ANTICIPADA DEL CONTRATO

La parte compradora podrá en cualquier momento, y aunque las condiciones no estuvieran cumplidas, proceder al pago de las cantidades pendientes y formalizar la escritura pública de esta compraventa, consumando el contrato.

(.....)

La regularización practicada por la Oficina gestora supuso aumentar la parte general de la base imponible declarada en el importe de las ganancias patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, por las cantidades percibidas en virtud de los contratos celebrados con la empresa **XC, S.L.** . Es decir, se incrementó la parte general de la base imponible en la cantidad de 320.856,90 euros, desglosada del modo siguiente:

Nº FINCA	SUPERFICIE (M ²)	% SUPERFICIE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO	EUROS/M ² PERCIBIDOS DE XC (1 + 2,5)	CANTIDAD TOTAL PERCIBIDA DE XC
...	85.404	100	3,5	298.914,00
...	7.740	81	3,5	21.942,90
TOTAL				320.856,90

Respecto a la forma de pago del precio en los contratos, el obligado tributario percibió 1 euro/m² en el año de la firma de los contratos (2006 y 2007) como consecuencia del cumplimiento de la condición "A" estipulada en ambos. A la fecha de 15 de mayo de 2008 no se había cumplido la condición "B" en ninguno de los dos contratos, esto es, la aprobación del Plan o Proyecto Regional o de la fórmula de planeamiento oportuna, pero como tampoco se había producido resolución definitiva en contra de dicha aprobación **XC** abonó al obligado tributario 2,5 euros/m² a cuenta del precio de las fincas, que quedó definitivamente en beneficio de la parte vendedora, prorrogándose el plazo para el cumplimiento de la condición hasta el día 15 de mayo de 2014.

A fecha de 15 de mayo de 2014 la condición suspensiva "B" no se había cumplido por lo que la compraventa quedó definitivamente ineficaz, resolviéndose definitivamente el contrato con pérdida de las cantidades entregadas por **XC** hasta ese momento.

Segundo:

Frente al acuerdo de liquidación el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa, que se tramitó con el número 09/00694/2016. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR, en adelante) dictó resolución estimatoria el 29 de mayo de 2017 anulando el acto impugnado.

Los argumentos en que se basó el TEAR para anular el acto impugnado se describen en el FD 5º de su resolución, en los términos siguientes:

-La Oficina gestora, como se ha expuesto, considera que la ganancia patrimonial debe imputarse al año 2014 porque las cantidades cobradas en los años 2006, 2007 y 2008 lo fueron exclusivamente, a su juicio, a cuenta del precio final, de forma que no quedaban definitivamente para los vendedores hasta el incumplimiento de la condición, lo que, según la oficina gestora, se ha producido el 15/05/2014, que concluye, tanto en el acuerdo de liquidación: " (...)Por tanto, hasta el 15 de mayo de 2014, dichas cantidades, tal y como se estipularon entre las partes, deben considerarse cantidades cobradas A CUENTA de la futura transmisión, con independencia de que hayan transcurrido más de cuatro años desde que se efectuaron las entregas a cuenta y que se indique en el contrato que dichas cantidades quedarían definitivamente en poder del vendedor como indemnización de daños y perjuicios, pues el resto de las obligaciones del contrato pactadas entre las partes, principalmente, la entrega del bien y el pago del resto del precio, estaban pendientes del cumplimiento de la condición suspensiva.

(...)

-Una vez que se resuelve definitivamente el contrato en fecha 15 de mayo de 2014 con pérdida definitiva de las cantidades abonadas por el comprador, tiene lugar la alteración patrimonial, al incorporarse al patrimonio del

contribuyente el derecho a la indemnización, pues las cantidades entregadas por XC SL dejan de constituir entregas a cuenta de una transmisión que no se consuma, y se constituyen en elemento autónomo de un contrato que no se ha perfeccionado, dando lugar a la ganancia patrimonial que es objeto de regularización en la liquidación ahora recurrida”.

Esta Sala no comparte esta conclusión de la Administración tributaria, primero, porque ésta no ha analizado si antes de esta fecha, 15 de mayo de 2014, se ha producido el incumplimiento de la condición y quedado la compraventa ineficaz, y así, no ha sido requerido dato o documento alguno sobre esta cuestión, y, segundo, porque resulta claro y evidente, que la voluntad de las partes es fijar un valor o precio al cumplimiento de la condición A en 2006/2007, y a la falta de resolución expresa contraria a las previsiones de la condición B en 2008, precios o valores ambos que, con independencia de que en caso de llevarse a cabo la posterior compraventa se descuenten del precio final de ésta, constituyen para los vendedores ganancias patrimoniales imputables en esos ejercicios, esto es alteraciones en la composición del patrimonio de éstos, en este caso en forma de incrementos de dinero, al consistir en retribuciones de la compradora a los propietarios producidas en 2006, 2007 y en 2008 respectivamente, porque según la propia estipulación indicada, tanto si se firma la escritura pública de compraventa como si no, el dinero nunca se devolvería a la compradora, y por lo tanto, sería ya de propiedad de los vendedores, desde el 2006/2007, cumplida la condición A “ *La cantidad de 1,00 € por metro cuadrado* “ y desde 2008, al no quedar aprobada la condición B, pero tampoco haber habido resolución expresa en contra, “ *otros 2,5 euros/m²*“, sin que tengan la consideración de depósitos no disponibles por parte del vendedor de las fincas.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpone el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, con fecha 17 de julio de 2017, el presente recurso ordinario de alzada, formulando, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1. En nuestro derecho rige la teoría del título y el modo para la transmisión de la propiedad. El artículo 609.2 de Código civil español establece que *“la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y se transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición”*. La tradición es la entrega de la cosa cumpliendo ciertos requisitos, y es precisamente la alusión a la misma la que introduce la teoría del título y el modo en el ordenamiento español, ya que no señala que la propiedad se transmite mediante los contratos sino “mediante la tradición”, por consecuencia de esos contratos.

Bajo el mismo tipo de contratos que los examinados en el presente recurso se realizaron múltiples operaciones, habiéndose consultado por uno de los vendedores la tributación de la operación en el IRPF a la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT). Pues bien, la consulta de la Dirección General de Tributos nº 2975/2015, de 8 de octubre de 2015, hace referencia a la inexistencia de la entrega (“traditio”) y por lo tanto de la transmisión de la propiedad del bien, por lo que no existe alteración patrimonial por la venta de ese bien, sin perjuicio de que sí existe alteración patrimonial como consecuencia de las cantidades del precio percibidas, en el ejercicio de la firma del contrato y en el 2008, que han de imputarse al ejercicio 2014 por ser este el ejercicio en que el contrato dispone que expira el plazo para el cumplimiento de la condición suspensiva y que esas partes del precio se convierten en indemnización de daños y perjuicios.

En cuanto al título, rige en nuestro Derecho el principio de la autonomía de la voluntad, que establece el artículo 1.255 del Código Civil. En nuestro caso las partes decidieron firmar un contrato de compraventa sujeto a condición suspensiva. En base al artículo 1.114 del Código Civil las partes decidieron libremente fijar como condición suspensiva que se hacía depender la perfección del contrato de compraventa de la aprobación antes del 15 de mayo de 2008 (prorrogada hasta el 15 de mayo de 2014) por parte de la Junta de Castilla y León del Plan o Proyecto Regional que afectaba a las fincas objeto del contrato o la aprobación de la fórmula de planeamiento. El contrato firmado por las partes quedó sometido a suspensión por lo que el título de la operación, en tanto suspendido, tampoco tiene vigencia como tal para soportar la operación de transmisión de la propiedad del bien hasta que la condición se cumpla. Es decir, no se cumple ninguno de los dos términos de la teoría del título y el modo.

La suspensión del contrato afecta a todas sus cláusulas y en particular a las que disponen que las cantidades entregadas forman parte del precio de la compraventa salvo que llegada la fecha de 15 de mayo de 2014 no se haya cumplido la condición suspensiva y no se escribure la operación, momento en el que dejan de constituir parte del precio de la compraventa y se convierten en indemnización por no haberse llevado a cabo la venta.

Es cierto que las cantidades no tenían que ser restituidas en ningún caso, pero esto no es lo relevante. Lo fundamental es la calificación jurídico-tributaria que debían recibir las cantidades en la fecha de cobro. Con los datos disponibles estas cantidades no eran otra cosa que pagos a cuenta de una futura compraventa y no habría discusión al respecto si finalmente se hubiese llevado a cabo la misma. La calificación en la fecha de cobro no puede variar por el hecho de que finalmente no se haya llevado a cabo la compraventa.

Solo cuando se resuelve la operación es posible calificar definitivamente las cantidades y en ese momento son una indemnización que debe ser imputada al ejercicio en que tienen dicha calificación y puede cuantificarse la ganancia conforme a reglas específicas distintas a las que rigen las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

2. De alguna forma el Tribunal Supremo en sus sentencias de 19/05/2011 (Rec. nº 2694/2008) y 14/09/2015 (Rec. nº 852/2014) confirma lo expuesto en la alegación anterior.

3. Incongruencias de la resolución del TEAR:

- Dice la resolución del TEAR en su FD 5º que la Oficina gestora considera que la ganancia patrimonial debe imputarse al año 2014 porque las cantidades cobradas no quedaban definitivamente para los vendedores hasta el incumplimiento de la condición. Pero la liquidación impugnada en ningún momento dice esto, al contrario, parte de que esas cantidades se entregan con carácter definitivo, pero afirma que hasta que no transcurra el tiempo establecido para el cumplimiento de la condición suspensiva (15 de mayo de 2014) se desconocerá si se integran en concepto de pagos a cuenta de la transmisión de las fincas o como indemnización de daños y perjuicios.

- Literalmente la resolución dice en el fundamento de derecho V (la negrita y el subrayado son nuestros):

“Esta Sala no comparte esta conclusión de la Administración tributaria, primero, porque ésta no ha analizado si antes de esta fecha, 15 de mayo de 2014, se ha producido el incumplimiento de la condición y quedado la compraventa ineficaz, y así, no ha sido requerido dato o documento alguno sobre esta cuestión...”

Y lo que ya es manifiestamente incongruente es que haya de verificar el incumplimiento de un hecho (la aprobación de la calificación urbanística) que no se había producido a la firma del contrato y que sigue sin producirse a la fecha de 15-05-2014, fecha en que las partes ni han perfeccionado el contrato ni han denunciado su incumplimiento. No olvidemos que el contrato establece en su estipulación CUARTA la facultad de la parte compradora de pagar las cantidades pendientes y formalizar la escritura con independencia de que la condición se cumpla, consumando el contrato.

- Literalmente la resolución sigue diciendo en el fundamento de derecho V:

“Esta Sala no comparte esta conclusión de la Administración tributaria..., segundo, porque resulta claro y evidente, que la voluntad de las partes es fijar un valor o precio al cumplimiento de la condición A en 2006/2007, y a la falta de resolución expresa contraria a las previsiones de la condición B en 2008, precios o valores ambos que (...) constituyen para los vendedores ganancias patrimoniales imputables en esos ejercicios (...) porque según la propia estipulación indicada, tanto si se firma la escritura pública de compraventa como si no, el dinero nunca se devolvería a la compradora (...) sin que tengan la consideración de depósitos no disponibles por parte del vendedor de las fincas.”

Sigue argumentando el TEAR de forma incongruente al justificar la calificación como ganancias patrimoniales imputables al ejercicio de la firma del contrato y del 2008 en que esas cantidades no se devolverían y que no tienen consideración de depósitos indisponibles, argumentos que para nada han formado parte de las razones esgrimidas por la oficina gestora ni resultan determinantes para el enjuiciamiento del caso, como se ha expuesto en párrafos anteriores de este escrito.

- Por último, aún cuando se asumiese la imputación temporal considerada por el TEAR, a los periodos de cobro de la indemnización, el inicio del cómputo de la prescripción no tendrá lugar hasta el cumplimiento de la condición acordada, tal y como establece el artículo 1969 del Código Civil: *“El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.”*

La aplicación de este artículo al ámbito tributario en estos supuestos, está prevista por los órganos contencioso-administrativos, como se recoge en la Sentencia 1565/1999 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Considera finalmente el recurrente en vista de lo expuesto que el TEAR ha anulado erróneamente la liquidación objeto de reclamación, por lo que solicita la estimación del presente recurso de alzada y la anulación de la resolución del TEAR impugnada.

Cuarto:

Puesto de manifiesto el expediente a quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR, Don **Sx...**, formuló las alegaciones siguientes:

1. Como consecuencia de los dos contratos celebrados en los años 2006 y 2007 recibí una serie de cantidades económicas, pero la lectura de los apartados 1 y 3 de la estipulación segunda no deja lugar a dudas sobre que los **pagos debían considerarse definitivos**, con independencia de que acaeciera o no alguna circunstancia posterior. Es decir, quedó pactado entre las partes que el vendedor en ningún caso tendría que devolver a la compradora las cantidades recibidas, con independencia del devenir del contrato.

Por ello, lo relevante para determinar la imputación temporal de los ingresos no es la calificación del documento, no es la teoría del título y el modo, ni cualesquiera otras que refiere la parte recurrente, sino el momento en que se produjo realmente la alteración patrimonial y su carácter definitivo.

2. El artículo 14 de la Ley del IRPF regula la imputación temporal de los ingresos diferenciando los distintos conceptos tributarios, esto es, rendimientos de trabajo, rendimientos de capital, rendimientos de actividades económicas y ganancias/pérdidas patrimoniales.

Dentro de las ganancias y pérdidas patrimoniales la normativa no distingue si estamos ante pagos derivados de contratos de compraventa, cobro de premios o indemnizaciones de daños y perjuicios. Lo relevante es su calificación como alteración patrimonial y la determinación del momento en que se produjo.

Sostiene la Administración recurrente que los cobros realizados en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 deben imputarse al ejercicio 2014 aduciendo que la estipulación tercera de los contratos establece un plazo máximo hasta el 15 de mayo de 2014 para el cumplimiento de la condición B, pasado el cual esta compraventa quedará definitivamente ineficaz, resolviéndose definitivamente el contrato, con pérdida de las cantidades entregadas por **XC** hasta dicho momento.

Para rebatir esta argumentación lo primero que debemos decir es que la ampliación del plazo únicamente afecta a la condición B, no a la primera, cumplida desde el año 2006. Por ello la argumentación de la parte recurrente nunca podría ser de aplicación a la primera de las cantidades entregadas, esto es, 1 euro/m².

De hecho, si observamos la redacción de la estipulación primera, apartado A) podemos observar cómo realmente no nos encontramos ante una condición suspensiva sino ante una opción de compra, en lo relativo al pago del primer euro por metro cuadrado.

Este apartado establece que en el caso de que **XC** no consiguiera el 80% de la superficie total delimitada (excluidas determinadas entidades), tenía derecho a exigir al vendedor mantener la vigencia del contrato.

La consecución del porcentaje de titularidad requerido en modo alguno puede tratarse de una condición suspensiva puesto que si lo fuera, la vigencia del contrato en ningún caso se podría hacer depender de la voluntad del comprador (ex artículo 1.115 del Código Civil).

En el presente caso la vigencia del contrato no se hace depender realmente del cumplimiento o no de la condición sino de la voluntad del comprador, lo que hace que no estemos ante una condición suspensiva sino ante una verdadera opción de compra.

El euro por metro cuadrado abonado en 2006 y 2007 no es otra cosa que el precio de la citada opción puesto que según lo dispuesto en el contrato en ningún caso el vendedor debía devolver dicha cantidad. Así, se indica textualmente en la estipulación segunda, apartado primero del contrato, que dicha cantidad quedará definitivamente en beneficio de la parte vendedora, aunque no se cumpla la condición B, como indemnización de daños y perjuicios.

De esta forma resulta plenamente aplicable tanto la resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 (que reitera otras anteriores) como la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012.

Según las anteriores la opción de compra produjo una ganancia patrimonial en el propietario desde el momento de su concesión (esto es, desde el contrato y el consiguiente pago), debiendo integrarse en la base imponible del IRPF del año 2006, estando por tanto en este momento prescrita. Y sin que tenga trascendencia que se hubiera liquidado o no la citada opción de compra ante la Administración correspondiente, tal y como señala la resolución.

Se recuerda también por su claridad y semejanza con este caso lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 2012.

En segundo lugar, pese a que el plazo de cumplimiento de la condición B se amplía hasta el 15 de mayo de 2014, lo cierto es que esta circunstancia no afecta a la propiedad de las cantidades entregadas, que pasan a ser del vendedor desde los ejercicios 2006-2008, culminando en esos momentos la alteración patrimonial. La consecuencia del incumplimiento de la condición B es que el contrato podría devenir ineficaz, pero en ningún caso afecta a la titularidad de las cantidades entregadas.

En tercer lugar, no podemos obviar que para que se produzca el pago de la segunda cantidad (2,5 euros por metro cuadrado) debía producirse una circunstancia añadida al incumplimiento de la condición B; esto es, no solo no debía existir aprobación de la normativa urbanística sino tampoco una resolución contraria a dicha aprobación. Es decir, los pagos no se hubieran producido si antes del 15 de mayo de 2008 la Administración Pública hubiera denegado las modificaciones a la normativa urbanística propuestas.

Lo que genera el derecho al cobro de las cantidades no es por tanto el cumplimiento o no cumplimiento de la condición sino que la Administración Pública no se hubiera pronunciado a la fecha de 15 de mayo de 2008, de forma que la parte compradora a esa fecha tuviera todavía una expectativa de poder llegar a obtener una resolución favorable.

Por ello resulta absolutamente irrelevante lo que ocurriera hasta el año 2014. Llegado el mes de mayo de dicho ejercicio el contrato podría resolverse o no pero esa circunstancia no afectaría a las cantidades entregadas, porque fueron abonadas sobre la expectativa de la disposición momentánea de un derecho a promover una construcción.

Lo que nos lleva a remitirnos de nuevo a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2012, según la cual *“las cantidades percibidas lo han sido, pues, a título de indemnización, como resarcimiento o compensación por la pérdida o por haber tenido que dar de baja las redes desplazadas, sin que, por tanto, se hayan obtenido tales ingresos a título de contraprestación o realización de servicios a terceros”*.

Si como dice la propia recurrente *“solo cuando se resuelve la operación es posible calificar definitivamente las cantidades...”*, la operación en lo que a las cantidades entregadas se refiere, queda resuelta el 15 de mayo de 2008, fecha en la que no se produce ni una aprobación de la normativa urbanística ni una resolución denegatoria.

El espíritu de la norma no es imputar las cantidades que una persona recibe al momento de su calificación jurídica, sino al momento en que se produce la alteración patrimonial. Lo contrario, esto es, la argumentación de la Administración tributaria, está más cercano al fraude de ley que a su verdadero espíritu.

Pero es que además, como bien indica el TEAR en la resolución recurrida, la Agencia Tributaria ni siquiera se ha preocupado de investigar si con anterioridad al 15 de mayo de 2014 se cumplió o no la condición.. Antes de esa fecha pudo haberse aprobado la modificación de la normativa o pudo haber existido una resolución denegatoria.

3. Incluso en el hipotético caso de admitir la teoría de la Administración recurrente, tampoco ello afectaría al ejercicio al que deberían imputarse los cobros obtenidos por el vendedor, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2.d) de la Ley del IRPF en relación con las operaciones a plazos o con precio aplazado. Es decir, si entendiéramos que debiéramos estar ante un pago aplazado, el contribuyente puede optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones a medida que se hicieron exigibles los cobros.

4. Debiendo imputarse las cantidades obtenidas a los ejercicios 2006, 2007 y 2008, los citados cobros se encuentran prescritos, al haber transcurrido el plazo de 4 años que establece la LGT, teniendo en cuenta además que no existió reclamación alguna por parte de la Administración tributaria hasta el año 2016.

Termina solicitando quien fue interesado en la resolución recurrida la desestimación íntegra del presente recurso de alzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico Administrativo Central, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, planteándose como cuestión a resolver si la resolución del TEAR impugnada se ajusta o no a Derecho.

Segundo:

La cuestión controvertida en el presente recurso consiste en determinar si las cantidades percibidas por Don **Sx...** de la entidad **XC, S.L.** como consecuencia de los contratos celebrados entre ambas partes el 27 de enero de 2006 y el 5 de febrero de 2007, deben tributar como ganancias patrimoniales en los años en que fueron cobradas, como sostienen el TEAR y el interesado, o en el ejercicio 2014, año en el que se produce la resolución del contrato por incumplimiento de la condición suspensiva a que estaba sometido, como defiende el Director recurrente.

Dispone el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, 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 en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*.

El artículo 34 de la citada ley señala la regla general para la determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial estableciendo que:

“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.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo”.

El cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto concreto de las transmisiones a título oneroso se detalla en el artículo 35 de la norma, que dispone lo siguiente:

Artículo 35. *Transmisiones a título oneroso*

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

El artículo 37 de la indicada ley contiene normas específicas de valoración de determinadas ganancias patrimoniales, interesando aquí destacar la regulada en su apartado 1, letra I): *“En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos”*.

Para dar respuesta a la cuestión controvertida conviene realizar en primer lugar unas consideraciones sobre la naturaleza de los contratos celebrados entre D. **Sx...** y la empresa **XC, S.L.**

Del análisis de los citados contratos se infieren las conclusiones siguientes:

1. No ha existido transmisión de la propiedad de las fincas en el momento de su celebración, al no existir “traditio”.

El artículo 609 del Código Civil, concerniente a las formas de adquisición de la propiedad, establece que:

*“La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y **por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición**. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción”*.

La tradición (*traditio*) constituye, pues, uno de los modos derivativos de adquisición de la propiedad y puede definirse como la entrega o, en general, el poner a disposición de otro la cosa con intención, respectivamente, de renunciar y recibir el señorío de ella, a partir de una relación que la ley reconoce apta para justificar la traslación del dominio.

Pues bien, de la Estipulación primera de ambos contratos se colige que no ha existido la entrega en que la tradición consiste, por lo que no ha tenido lugar la transmisión de la propiedad de las fincas. Así, en efecto, se indica en dicha Estipulación que *“la posesión a título de dueño de las mismas (las fincas) se llevará a cabo en el momento de otorgarse la escritura de compraventa”* y, un poco más adelante, que *“toda la operativa anterior no implica por sí misma, entrega de la propiedad y posesión de las fincas, que seguirá en poder del vendedor hasta el otorgamiento de la escritura pública de compraventa”*.

2. No cabe inferir tampoco la transmisión de la propiedad del propio título, esto es, del contrato, toda vez que éste se somete a una condición suspensiva clara: la aprobación por determinados Ayuntamientos de la modificación puntual de sus respectivas Normas Urbanísticas o por la Junta de Castilla y León del Proyecto Regional o la aprobación de la fórmula de planeamiento que las diferentes autoridades consideren oportunas. Ello se deduce del Expositivo III de ambos contratos, en el que se señala que **XC SL** está interesada en la compra de las fincas a la parte vendedora siempre que se llegue a producir la aprobación indicada y de su Estipulación tercera, según la cual el plazo máximo para que tal aprobación se produzca es el 15 de mayo de 2014, de forma que si a esta fecha la aprobación no se hubiese producido la compraventa queda definitivamente ineficaz, resolviéndose definitivamente el contrato.

Una condición suspensiva es aquella que hace depender la eficacia de un contrato y la exigibilidad de las obligaciones nacidas del mismo de un suceso futuro e incierto, de modo que no se produce la plenitud de efectos jurídicos hasta que se cumpla la misma. Sujetar la venta a condición suspensiva significa, por tanto, que todo el negocio queda sujeto al cumplimiento o no de la condición, de manera que no existe transmisión del dominio. El titular anterior continúa siendo el dueño de las fincas. La adquisición de la propiedad por la parte adquirente está sujeta a la condición: si ésta se cumple, se producirá la transmisión.

3. Dado que la transmisión de la propiedad queda supeditada al cumplimiento de la condición, dicha transmisión se producirá, en su caso, cuando cumplida la condición suspensiva se formalice la escritura pública de compraventa. Quiere ello decir que las cantidades que pudiera recibir el vendedor con anterioridad a dicha transmisión de la propiedad serían siempre anticipos o entregas a cuenta del futuro precio a percibir. Esta es la naturaleza, por tanto, de las cantidades cobradas a cuenta del precio por el vendedor de **XC, S.L.**, esto es, del euro por metro cuadrado percibido en 2006 y 2007 por el cumplimiento de la condición A y de los 2,5 euros por metro cuadrado percibidos en 2008 por existir todavía expectativa para el comprador a 15 de mayo de 2008 del cumplimiento de la condición B.

Calificadas, pues, las cantidades cobradas por el vendedor como anticipos o entregas a cuenta del futuro precio a satisfacer por el comprador por la transmisión de las fincas, no cabe desvincular o aislar tales cantidades de la alteración patrimonial que se derive de dicha transmisión. Y es que la ganancia/pérdida patrimonial derivada

de la transmisión de la propiedad se obtiene por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, conforme a lo dispuesto en el artículo 34.1.a) de la Ley 35/2006 del IRPF, y ha de imputarse al ejercicio en que la transmisión se produce, con independencia de que hayan existido pagos anteriores a ella. De ahí que las cantidades cobradas con anterioridad a la transmisión de la propiedad de los bienes no constituyan renta alguna para el vendedor en los ejercicios en que son cobradas.

No constituyen, pues, ganancias patrimoniales obtenidas por incorporaciones de bienes o derechos que no derivan de una transmisión, al amparo del artículo 37 de la Ley del IRPF, como defiende el obligado tributario, puesto que tales cantidades, en el momento en que son cobradas, traen su causa precisamente de una transmisión a celebrar en el futuro. Ninguna duda habría planteado el caso expuesto, en efecto, si finalmente se hubiera cumplido la condición B y la compraventa se hubiera perfeccionado mediante escritura pública. En tal situación se imputaría al ejercicio de formalización de la escritura la ganancia/pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición.

En nada altera la conclusión anterior el hecho de que las cantidades percibidas por el vendedor en 2006, 2007 y 2008 tuvieran en ese momento un carácter definitivo. Y es que su calificación en los ejercicios en que fueron cobradas seguía siendo la de anticipos o entregas a cuenta del futuro precio a satisfacer por el comprador. Tal calificación las vinculaba inexorablemente con la transmisión futura determinante de la alteración patrimonial. Y es que si se admitiera que por su carácter definitivo tales cantidades constituyen ganancias patrimoniales obtenidas en los ejercicios en que fueron cobradas, tal razonamiento conduciría a una doble tributación en un caso hipotético como el de que finalmente se cumpliera la condición B y la compraventa se hubiera perfeccionado mediante escritura pública. Así, en efecto, la primera tributación sería la de las ganancias patrimoniales constituidas por las cantidades cobradas con carácter definitivo, que tendría lugar en los ejercicios de cobro, y la segunda se produciría en el ejercicio en que habiéndose cumplido la condición B se formalizara la escritura pública, por la diferencia entre valor de transmisión (que es, conforme al artículo 35 de la Ley 35/2006 del IRPF, el importe real por el que la enajenación se hubiese producido, incluyendo, por tanto, los anticipos o entregas a cuenta) y el de adquisición.

En consecuencia, en el momento en que fueron cobradas no cabía imputar a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 como ganancias patrimoniales las cantidades percibidas de la entidad **XC S.L.** por el vendedor.

Llegado el 15 de mayo de 2014, fecha límite para el cumplimiento de la condición, sin que ésta se haya cumplido, los contratos de compraventa devienen ineficaces, de forma tal que la transmisión de la propiedad ya no se va a producir. Las cantidades cobradas por el vendedor en los años 2006, 2007 y 2008, que habían sido percibidas en su momento con carácter definitivo, dejan de estar vinculadas a una transmisión futura, toda vez que ésta definitivamente ya no va a realizarse, y pasan a calificarse como indemnizaciones por daños y perjuicios, debiendo tributar como ganancias patrimoniales en el ejercicio 2014, obtenidas por la incorporación de bienes que no derivan de una transmisión, al amparo del artículo 37 de la Ley 35/2006, del IRPF. Y es que es en dicho ejercicio 2014 cuando las cantidades cobradas por el vendedor como entregas a cuenta del precio de una transmisión se incorporan a su patrimonio como indemnizaciones por daños y perjuicios no derivadas de transmisión alguna, produciéndose en este ejercicio la alteración patrimonial determinante de la ganancia patrimonial.

La conclusión anterior no se ve afectada por las consideraciones que tanto el TEAR como el obligado tributario realizan en torno a la naturaleza de los pagos o de las condiciones contemplados en los contratos.

Así, para el TEAR *“resulta claro y evidente que la voluntad de las partes es fijar un valor o precio al cumplimiento de la condición A en 2006/2007, y a la falta de resolución expresa contraria a las previsiones de la condición B en 2008, precios o valores ambos que, con independencia de que en caso de llevarse a cabo la posterior compraventa se descuenten del precio final de ésta, constituyen para los vendedores ganancias patrimoniales imputables en esos ejercicios, esto es alteraciones en la composición del patrimonio de éstos, en este caso en forma de incrementos de dinero, al consistir en retribuciones de la compradora a los propietarios producidas en 2006, 2007 y en 2008 respectivamente, porque según la propia estipulación indicada, tanto si se firma la escritura pública de compraventa como si no, el dinero nunca se devolvería a la compradora, y por lo tanto, sería ya de propiedad de los vendedores...”*

Frente a esta argumentación del TEAR, nos remitimos a lo que dijimos más arriba sobre la naturaleza de entregas a cuenta del precio de la futura transmisión de las cantidades percibidas por el vendedor y sobre la imposibilidad de desvincular o aislar tales cantidades de la alteración patrimonial que se derive de dicha transmisión, con independencia de que las cantidades se hayan cobrado en su momento con carácter definitivo.

El obligado tributario, por su parte, argumenta que la condición A no constituye una condición suspensiva sino que representa propiamente una opción de compra, pues la vigencia del contrato no se hace depender

realmente del cumplimiento de la condición sino de la voluntad del comprador, que puede exigir al vendedor mantener la vigencia del contrato en el caso de que no consiguiera el 80% de la superficie total delimitada. La cifra de 1 euro/m² constituye, a su juicio, el precio de la opción, puesto que dicha cantidad queda definitivamente en beneficio de la parte vendedora aunque no se cumpla la condición B. En consecuencia, en opinión del obligado tributario, de acuerdo con el modo de tributar de las opciones de compra, se produjo una ganancia patrimonial en el propietario desde el momento de la concesión de la opción y por el precio de ésta, debiendo integrarse en la base imponible del IRPF de los ejercicios 2006 y 2007, ejercicios ya prescritos.

Este Tribunal Central se ha referido en diversas ocasiones a la tributación de las opciones de compra en el IRPF. Baste señalar, por todas, la resolución de 2 de abril de 2014, en la que dijimos:

Cuarto:

Entrando ya en el fondo del asunto, en primer lugar, hay que referirse a la naturaleza del contrato de opción de compra. Éste es un negocio jurídico atípico o innominado que no está expresamente regulado en el Código Civil, debiendo considerarse admitido en base al artículo 1255 del mismo Código y a la doctrina legal, que ha perfilado el concepto y sus características.

Así, el Tribunal Supremo define en Sentencia 395/2000, de 11 de abril, el contrato de opción de compra como el **convenio en virtud del cual una parte concede a la otra la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no de un contrato principal de compraventa, que habrá de realizarse en un plazo cierto y en unas determinadas condiciones, pudiendo también ir acompañado del pago de una prima por parte del optante**. Siendo esencial en el concepto el que no necesita de una actividad posterior de las partes para desarrollar las bases contractuales contenidas en el convenio (opción de compra) bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa quede firme, perfecto y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente, sin necesidad de más actos. Por el contrato de opción de compra el optante adquiere un derecho, el de decidir unilateralmente respecto de la realización de la compra, y el cedente tiene una obligación. En el mismo viene determinado el objeto del contrato y el precio estipulado para la futura adquisición y se fija un plazo para el ejercicio de la opción, siendo un elemento accesorio el pago de una prima.

En el contrato de opción, el contratante (el concedente de la opción) se encuentra vinculado a la celebración de un contrato posterior, de forma que el optante puede, dentro del plazo prefijado, decidir unilateralmente y por sí sólo la realización de la compraventa, de ahí la importancia de que en el precontrato o contrato de opción se haya especificado claramente el precio estipulado para la adquisición y el objeto de la misma. De esta manera, **la opción de compra sólo crea obligaciones para el concedente u optatario, que no puede disponer de los bienes que son el objeto de la misma y queda obligado a mantener la oferta en el plazo prefijado dentro del cual el optante, si le conviene, puede hacer uso de su derecho quedando entonces extinguida o consumada la opción de compra y, desde ese momento y por ese único hecho, nace y se perfecciona automáticamente el correspondiente contrato de compraventa**.

En plena coherencia con lo expuesto, según reiterada doctrina jurisprudencial (SSTS de 18 de junio, 29 de octubre de 1993 y de 14 de febrero de 1997), el contrato de opción de compra tiene un claro carácter unilateral en la generalidad de los supuestos. Ahora bien, dicho contrato podría configurarse como bilateral en el caso de que se pacte un precio por conceder el derecho a optar por la compra de un determinado bien por precio cierto y en un determinado plazo, precio denominado prima de la opción.

Recogiendo este criterio, podemos citar diversas resoluciones de este Tribunal Económico- Administrativo Central, como la de 28 de septiembre de 2009 (RG. 5233/2008), posteriormente reiterado en la resoluciones de 8 de octubre de 2009 (RG. 5245/2008) y 18 de octubre de 2011 (RG. 3980/2010) o la resolución de 30 de mayo de 2012 (R.G. 3795/2010).

De acuerdo con dicha configuración, este contrato tiene unos elementos necesarios o esenciales, sin los cuales no sería válido o, simplemente, no existiría; así «(...) para que pueda tener realidad este contrato (el de opción) se hace necesario que las dos condiciones esenciales de la compraventa, el objeto y el precio estén bien precisados y determinados al redactar el contrato» (STS de 17 de octubre de 1961), más contundente, con relación a dichos elementos, es la STS de 18 de abril de 1978, según la cual, «para la validez y exigibilidad del contrato de opción, se exigía la concurrencia de los siguientes requisitos: «primero: existencia de un convenio expreso entre las partes (artículo 14, párrafo 1º, del Reglamento Hipotecario, de 14 de Febrero de 1947), en el que con toda claridad, y de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 1262 [del Código civil], aparezca el concurso de voluntades entre

quienes lo suscriben, por tratarse de un pacto consensual, y la expresión clara y específica de la finca y objeto sobre el que recaiga, así como del precio que se fije para su posible adquisición por el optante (sentencia de 17 de Octubre de 1961)». **Junto a dichos criterios, comunes a todo contrato, existe uno, igualmente necesario o esencial, constituido por el plazo para el ejercicio de la opción. Estos son, pues, los elementos sin los cuales, no existe un contrato válido y exigible de opción de compra.** En cambio, es un elemento accesorio, no esencial, el precio o prima de la opción.

En cuanto a dicho precio es menester hacer dos importantes consideraciones:

1. El precio o prima de la opción no constituye, como hemos dicho, un elemento esencial de dicho contrato, pues, es plenamente válido y eficaz toda concesión otorgada por quien cuente con título para ello, sin percibir precio o prima alguno (en cuyo caso, el contrato se calificaría de unilateral).

2. Dicho precio o prima, en caso de pactarse (convirtiendo el contrato en sinalagmático o bilateral), constituye la contraprestación por la concesión de un derecho a optar, durante un plazo, a la compra de un bien por un precio asimismo acordado. Luego el precio percibido retribuye la concesión de dicho derecho, y en cuanto tal, concedido éste, nace para el beneficiario de la opción la obligación de abonarlo, ejercite o no su opción, hasta el punto de que la falta de ejercicio de dicha opción no determina la resolución del contrato de opción, sólo su extinción natural dentro de las dos opciones posibles. En consecuencia, perfecto el contrato de opción por el concurso del consentimiento de los contratantes, quien perciba un precio a cambio de conceder una opción de compra estaría percibiendo una retribución de forma definitiva, cualquiera que fuere la voluntad del optante, sobre todo cuando la obligación de pago se establece pura y simplemente e incluso cuando se sujeta a condición resolutoria. Por esta razón, no estamos de acuerdo con la tesis de la reclamante quien, a nuestro juicio, sin fundamento jurídico razonable que contradiga este planteamiento, sitúa temporalmente la renta en el momento en que el optante ejercita su opción o vence el plazo para ello, pues, cuando se pacta la concesión de un derecho de opción de compra a cambio de un precio o prima, la renta se entiende producida cuando dicho precio resulta exigible siendo, por tanto, en dicho instante cuando se produce la alteración en la composición del patrimonio del perceptor, haciéndose el concedente dueño de dicha renta cualquiera que fuere la ulterior decisión del optante de ejercitar o no su derecho, lo que decimos sin perjuicio de lo que pueda resultar ante una eventual resolución del contrato de opción por la verificación de la condición resolutoria o como consecuencia de incumplimientos contractuales, lo cual es una circunstancia predicable no sólo a la opción sino a todo tipo de contrato que sirva de título a la alteración patrimonial (compraventa, permuta etc.), pero ello no obsta para entender obtenida la renta.

Debe rechazarse por este Tribunal Central el planteamiento del obligado tributario dirigido a tratar la condición A y el pago de 1 euro/m², respectivamente, como una opción de compra y como el precio de dicha opción. Y es que, en ningún caso la cifra de 1 euro/m² constituiría el precio de una opción de compra. Si la condición A se cumple el euro por metro cuadrado se paga por el comprador exclusivamente por tal cumplimiento. Si no se cumple el comprador podría seguir con la compraventa pero sin tener que satisfacer cantidad alguna. El pago del citado importe nada tiene que ver, por tanto, con el ejercicio de una opción de compra. Pero es que, además, no existe uno de los elementos esenciales que distinguen a los contratos de opción de compra, que es el plazo cierto para el ejercicio de la opción.

La única referencia de los contratos examinados de la que podría inferirse el reconocimiento de un derecho de opción de compra sería la estipulación cuarta que lleva el título de "Aceptación anticipada del contrato". En ella se señala que *"La parte compradora podrá en cualquier momento, y aunque las condiciones no estuvieran cumplidas, proceder al pago de las cantidades pendientes y formalizar la escritura pública de esta compraventa, consumando el contrato"*.

De dicha estipulación cabría inferir el reconocimiento al comprador de un derecho de opción de compra desde la firma de los contratos hasta el 15 de mayo de 2014, toda vez que en cualquier momento entre ambas fechas podría decidir unilateralmente la formalización en escritura pública del contrato de compraventa aunque no se cumplieran las condiciones. Pero aún cuando pudiera reconocerse en la citada estipulación el reconocimiento de un derecho de opción de compra, en ningún caso las cantidades de 1 ó 2,5 euros/m² constituirían el precio de esa opción, pues tal derecho podría ejercitarse con independencia del pago de tales importes.

Respecto a la cantidad de 2,5 euros/m², señala con acierto el obligado tributario que lo que genera el derecho a su cobro es que a la fecha de 15 de mayo de 2008 la parte compradora tuviera todavía una expectativa de poder llegar a obtener una resolución favorable desde el punto de vista urbanístico, de forma que aunque en mayo de 2014 el contrato se resuelva porque no se obtenga tal resolución favorable (condición B) ello no afectaría

a las cantidades entregadas, que habían quedado como definitivas en poder del vendedor. Ahora bien, esto no autoriza a imputar dichas cantidades como ganancias patrimoniales de los ejercicios en que fueron cobradas con carácter definitivo, por las razones que expusimos más arriba sobre la naturaleza de entregas a cuenta del precio de la futura transmisión de las cantidades percibidas por el vendedor y sobre la imposibilidad de desvincular o aislar tales cantidades de la alteración patrimonial que se derive de dicha transmisión hasta el momento en que, incumplida la condición, las citadas cantidades adquieran un carácter autónomo como indemnizaciones por daños y perjuicios.

Argumenta el obligado tributario, en línea con lo indicado por el TEAR, que la AEAT no se ha preocupado de investigar si con anterioridad al 15 de mayo de 2014 se produjo el incumplimiento de la condición suspensiva B. Ciertamente, del acuerdo de liquidación de la Oficina gestora se infiere que la condición no se había cumplido a la fecha de 15 de mayo de 2014. No obstante, estaba en manos del obligado tributario acreditar tanto en vía administrativa como ante el TEAR y ante este Tribunal Central ese posible extremo y ubicar las ganancias patrimoniales en un ejercicio anterior que pudiera beneficiarse de la prescripción y, sin embargo, nada ha probado al efecto.

Debe rechazarse finalmente la alegación que con carácter subsidiario formula el obligado tributario y según la cual, aún aceptando el criterio del Director recurrente, ello no afectaría al ejercicio al que deberían imputarse los cobros obtenidos por el vendedor en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.2.d) de la Ley del IRPF en relación con las operaciones a plazos o con precio aplazado. Y es que no resulta aplicable al supuesto examinado la regla de las operaciones a plazo o con precio aplazado.

El artículo 14.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, dispone como regla general de imputación temporal de rentas que *“Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”*.

El artículo 14.2.d) de dicha ley contempla como regla especial que *“en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año”*.

No resulta difícil advertir que la finalidad del legislador al prever una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazo o con precio aplazado es permitir al sujeto pasivo adaptar la tributación a su capacidad económica, de manera que al ir tributando por el beneficio obtenido de manera proporcional a la obtención de los cobros, va haciendo frente a la carga tributaria de un modo correlativo a las rentas efectivamente obtenidas en cada momento temporal y que ponen de manifiesto una concreta capacidad económica.

En el supuesto examinado la alteración patrimonial tiene lugar en el año 2014, cuando las cantidades cobradas como anticipos del precio de una futura y posible entrega se transforman, al no cumplirse la condición suspensiva, en indemnizaciones por daños y perjuicios. Las cantidades de 1 y 2,5 euros/m² se cobran antes de la alteración patrimonial, esto es, del devengo de la ganancia patrimonial, por lo que no constituyen plazos a los efectos señalados en el artículo 14.2.d) anterior, que han de ser siempre posteriores a la entrega o alteración patrimonial.

Cabe señalar, para terminar, que a la misma conclusión que este Tribunal Central llega la Dirección General de Tributos en contestación a la Consulta nº 2975/2015, de 8 de octubre de 2015, formulada en un supuesto similar al aquí examinado. Dice así la contestación:

“Descripción-hechos

El consultante y su esposa firmaron en 2006 (21 de abril) con una entidad promotora unos contratos para la venta de unas fincas rústicas. En los contratos existían unas condiciones que determinaban que en caso de no cumplirse las compraventas no se celebrarían, con pérdida de las cantidades entregadas, lo que finalmente se ha producido.

Cuestión-planteada

Habiendo percibido cantidades a cuenta en 2006 y 2008, cantidades no incluidas en las declaraciones del IRPF de esos años, se pregunta sobre su posible prescripción.

Contestación-completa

En nuestro sistema jurídico la entrega o tradición es el medio jurídico de transmitir al comprador la propiedad de la cosa o el derecho real sobre ella, de modo que la transmisión de la propiedad no se opera por la mera perfección del contrato sino que ha de ser seguida de la tradición, según se deriva del artículo 609 del Código Civil, en cuya virtud la propiedad se adquiere por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, y del artículo 1.095 del citado cuerpo legal, según el cual el acreedor no adquiere derecho real sobre la cosa hasta que le haya sido entregada, preceptos en cuya virtualidad estima la doctrina que la entrega en nuestro derecho supone transferir la posesión jurídica de la cosa, lo cual hace adquirir la propiedad o el derecho real por parte del comprador, lo que se fundamenta además en el artículo 1.462 del Código Civil al establecer que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Precepto que en su segundo párrafo determina que “cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”. En el supuesto consultado, se suscriben (bajo la denominación de contratos de compraventa) unos contratos privados en los que no se produce la tradición o entrega (se estipula que la operación no implica, por sí misma, entrega de la propiedad y posesión de las fincas, que seguirán en poder del vendedor hasta el otorgamiento de la escritura pública de compraventa), sino que la tradición queda supeditada al cumplimiento de unas condiciones, por lo que no concurren en el presente caso los elementos necesarios para considerar que se ha producido la transmisión de la propiedad de los terrenos de la parte vendedora a la parte compradora, es decir, no se ha producido una verdadera y propia compraventa con efectos traslativos del dominio. Con este planteamiento, no se ha producido en 2006 la transmisión de los terrenos que hubiera dado lugar a una alteración en la composición de los patrimonios del consultante y su esposa que pusiera de manifiesto ganancias o pérdidas patrimoniales, tal como resulta del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales que se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), esto es: “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”. Por tanto, las cantidades percibidas a cuenta de una venta que, llegado el vencimiento de las condiciones (año 2014) finalmente no se realiza, procede imputarlas al período impositivo en que dejan de constituir entregas a cuenta de una transmisión que no se consuma, para constituirse en elemento autónomo de un contrato que no se ha perfeccionado, circunstancia que (según se indica en el escrito de consulta) se produce en el referido año. En conclusión, no puede hablarse de prescripción por el hecho de haber transcurrido más de cuatro años desde que se efectuaron las entregas a cuenta (años 2006 y 2008), pues su imputación procede realizarla al período impositivo 2014, período en el que se producen para el consultante las correspondientes ganancias patrimoniales al hacer suyas unas cantidades que han dejado de constituir parte del precio de unas operaciones de compraventa para convertirse en indemnizaciones o penalizaciones por no haberse realizado las ventas, pues comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente —no calificable como rendimientos— que da lugar a la existencia de ganancias patrimoniales, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley del Impuesto). Ganancias patrimoniales no amparadas por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de transmisiones, deben cuantificarse en los importes percibidos. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la misma ley, donde se determina que “el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso”. Finalmente, por lo que respecta a la integración de estas ganancias patrimoniales, procede señalar que el hecho de no proceder de transmisiones de elementos patrimoniales conlleva su consideración como renta general (así lo determina el artículo 45 de la Ley 35/2006), por lo que su integración se realizará en la base imponible general, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 48 de la misma ley. Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18”).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso ordinario de alzada número interpuesto por el Director del Departamento de Gestión de la AEAT contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Castilla y León,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando la resolución impugnada y confirmando el acuerdo de liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.