



Roj: **ATS 9824/2023 - ECLI:ES:TS:2023:9824A**

Id Cendoj: **28079130012023201555**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **05/07/2023**

Nº de Recurso: **8830/2022**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Comunidad Valenciana, Sección 3ª, 28-09-2022 (rec. 277/2020), ATS 9824/2023**

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 05/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **8830/2022**

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **8830/2022**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente



D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. Isaac Merino Jara
En Madrid, a 5 de julio de 2023.

HECHOS

PRIMERO. Preparación del recurso de casación.

1. La abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso nº 277/2020, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].
2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: los artículos 33.1 y 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con los artículos 12.1 y 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y el artículo 3.1 del Código Civil ["CC"].
3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.
4. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.
5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al apreciar la concurrencia de los supuestos contemplados en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; así como la presunción contenida en el artículo 88.3 LJCA.

SEGUNDO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 24 de noviembre de 2022, emplazando a las partes, habiendo comparecido tanto la Administración General del Estado -recurrente- como don Agapito -recurrido y que se opone a la admisión del recurso- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).
2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].
3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija para supuestos sustancialmente iguales una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) doctrina que reputa gravemente dañosa para el interés general [artículo 88.2.b) LJCA]; y que (iii) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; siendo así que, además, (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA

SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) La Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Valencia (sede de Castellón) procedió el 30 de mayo de 2018 a la iniciación de actuaciones inspectoras de comprobación e inspección de alcance parcial respecto del **IRPF**, ejercicio 2013, en relación con don Agapito .

2º) El alcance de las actuaciones tuvo por objeto la comprobación de las **pérdidas** patrimoniales declaradas por el contribuyente, suscribiéndose el 10 de octubre de 2018 un acta de disconformidad, proponiéndose la regulación de tales **pérdidas**, al entender la AEAT que no procedía su cómputo de acuerdo con el artículo 33.5.c) LIRPF, al traer causa de la transmisión de elementos patrimoniales, derivados de la **donación** de cuatro inmuebles por el investigado y su esposa a favor de sus hijos. El procedimiento inspector concluyó el 8 de marzo de 2019 mediante la notificación de la liquidación provisional, en la que se confirma la regularización propuesta, al desestimarse las alegaciones formuladas por el contribuyente, si bien se confirmó la ganancia patrimonial declarada como consecuencia de la **donación** de otros cuatro inmuebles a sus hijos.

3º) Frente a la resolución anterior, el contribuyente planteó la correspondiente reclamación económico-administrativa (NUM000) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de la Comunidad Valenciana, siendo desestimada por resolución de 22 de diciembre de 2021. El TEAR, en aplicación del criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] en resolución de 31 de mayo de 2021, según el cual no se computan fiscalmente las **pérdidas** patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, considera que no se han de computar las **pérdidas** patrimoniales derivadas de las transmisiones lucrativas inter vivos, como sucede en el caso examinado.

4º) Contra dicha resolución, el reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, siendo tramitado con el número 277/2022 y que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sala *a quo* considera que la LIRPF excluye del concepto de **pérdida** patrimonial la mera alteración patrimonial, pues toda transmisión lucrativa lo es, siendo sin embargo **pérdida** patrimonial la alteración de valor que el patrimonio hubiera sufrido durante la permanencia de los bienes donados en el patrimonio del donante y que aflora cuando los mismos salen del patrimonio, de forma que cuando en unidad de acto se transmiten unos bienes, a título oneroso o gratuito, a efectos del **IRPF** deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una ganancia como una **pérdida**.

La *ratio decidendi* de la sentencia a este respecto se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"Cuando el artículo 33.5 de la Ley del **IRPF** y sus predecesoras utilizan la palabra "debidas" al excluir determinados supuestos de **pérdidas** patrimoniales, tales como las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades y las debidas a **pérdidas** en el juego, se refiere a la **pérdida** patrimonial pero no a la **perdida** fiscal, y de llegar a una conclusión distinta nos llevaría a alejarnos de la interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de Ley del **IRPF**, en los que se establece la manera de calcular las ganancias o **pérdidas** patrimoniales en las transmisiones onerosas y lucrativas (no distinguiendo entre mortis causa o inter vivos).

Por último, consideramos que sería manifiestamente contrario a los principios de equidad y capacidad contributiva hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa, pero, en cambio, no permitir las **pérdidas** que se puedan generar por este tipo de transmisiones. Todo ello debe llevarnos a estimar el recurso anulando la liquidación recurrida".

TERCERO. Marco jurídico.

Son relevantes para el presente recurso los preceptos que a continuación se citarán.

El artículo 33 LIRPF, que tiene por objeto las ganancias y **pérdidas** patrimoniales, prevé en su apartado 1 que: "[s]on 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".



Y su apartado 5, letra c) establece que no se computarán como **pérdidas** patrimoniales: "[l]as debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades".

Por su parte, el artículo 31 de la Constitución (BOE de 29 de diciembre de 1978) consagra el principio de capacidad económica, con arreglo al cual: "[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

CUARTO. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las **pérdidas** patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues no son extraños los casos en que se impugna la falta de cómputo de la diferencia entre ganancias y **pérdidas** patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades o, incluso, que se pretenda llevar a cabo por tales **pérdidas** patrimoniales.

De este modo, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Así mismo, esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] en los aspectos analizados en la sentencia de instancia.

3. En la sentencia de 9 de febrero de 2016 (casación 325/2015, ES:TS:2016:407) se señala que el artículo 33 LIRPF regula las ganancias y **pérdidas** patrimoniales, "[...] considerando el legislador que son ganancias o **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 aquel. Es de observar que, a pesar de los términos en los que se pronuncia la ley, cualquier transmisión de un bien o derecho a título gratuito supone para quien lo transmite una **pérdida** económica, lo que indica que estamos ante una construcción fiscal que difiere de la realidad económica resultante".

Así mismo, en la sentencia de 12 de enero de 2023 (casación 2059/2020, ES:TS:2023:121) hemos razonado que:

" - (i) La LIRPF emplea siempre el término "ganancias y **pérdidas** patrimoniales", y el desarrollo normativo de este tipo de rentas deja muy claro que tanto por regla general (arts. 15, 34 y 35) como en la mayoría de los casos especiales (art. 37) se grava la diferencia entre dos valores determinados, siendo excepcional que el ingreso puro constituya la renta gravable, como sería en los casos de su artículo 39 por incrementos de patrimonio no justificados, que amplía el supuesto del 37-1, I).

- (ii) La ley define las ganancias y **pérdidas** patrimoniales (art. 33) como las "variaciones de valor" que se pongan de manifiesto "a causa de las alteraciones en la composición del mismo". La locución legal "que se pongan de manifiesto", entronca con la exigencia del artículo 31 CE, obligando a que se valoren los hechos y circunstancias que han dado lugar a la alteración con el fin de constatar si existe o no manifestación, y en su caso cuantía, de la capacidad económica gravable que se pueda considerar como incremento o **pérdida** patrimonial.

- (iii) Las alteraciones en la composición del patrimonio se pueden producir por transmisión o entrega de bienes o derechos y por incorporaciones o salidas de dinero. Pero, por sí mismas no determinan la existencia de **pérdida** o ganancia patrimonial, que solo se manifiesta cuando de dicha alteración, una vez examinada su causa y sus efectos, se deriva y acredita un incremento de valor del patrimonio".



De igual modo, se ha de tener presente que el Tribunal Constitucional [sentencia de 20 de julio de 1981 (ES:TC:1981:27), FJ 4º] ha reconocido que "[...] a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y además lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria", afirmándose que dicho principio contiene la exigencia lógica de "[...] buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra". Desde esta perspectiva, el principio de capacidad económica podría considerarse como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, siendo así que tiene una doble vertiente que determina, a su vez, un doble criterio de control constitucional. Por una parte, constituye el fundamento de la imposición, de modo que únicamente pueden establecerse tributos cuyo hecho imponible sea revelador de la capacidad económica [sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de noviembre de 2004 (ES:TC:2004:193)]. Y, por otra, conlleva la obligación de que se manifieste y respete tal capacidad en los elementos de cuantificación del tributo, de forma que la tributación efectiva soportada por cada contribuyente se corresponda, realmente, con su capacidad económica. En definitiva, de la exigencia al respeto de la capacidad económica como medida de la imposición [sentencias del Tribunal Constitucional de 11 de octubre de 2006 (ES:TC:2006:295), 15 de febrero de 2012 (ES:TC:2012:19) y 21 de junio de 2021 (ES:TC:2021:128)].

4. Por ello, debemos precisar que, si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar o, incluso, cambiarla su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017; ES:TS:2017:4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla o cambiarla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)].

SEXTO. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: los artículos 33.5.c) LIRPF y 31 CE.

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

SÉPTIMO. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO. Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/**8830/2022**, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso nº 2777/2022.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las **pérdidas** patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 33.5.c) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre y 31 de la Constitución.



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

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ