

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072197

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5832/2018

SUMARIO:

IRPF. Integración y compensación de rentas. Base imponible del ahorro. Integración de la pérdida patrimonial derivada de un préstamo multdivisa, en la base imponible general o en la del ahorro. A la vista del contenido de la sentencia de instancia -que señaló que cuando el art. 46.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF) utiliza la expresión "transmisión" de elementos patrimoniales, debe entenderse que lo hace en su sentido más genérico, esto es, el que incluye el reembolso o devolución del capital como una forma de transmisión de activos, el recurso de casación preparado plantea como cuestión jurídica la de discernir, en el ámbito de la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario constituido en moneda extranjera e interpretando los arts 46 y 49.1 b) Ley 35/2006 (Ley IRPF), si la ganancia o pérdida patrimonial generada merced a la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo, debe integrarse en la base imponible del ahorro o, por el contrario, en la base general del impuesto. No existe jurisprudencia de este Tribunal Supremo que aborde la interpretación y aplicación de la normativa invocada y aplicada, concurriendo así la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo. [Vid., STSJ de las Islas Baleares, de 20 de junio de 2018, recurso n.º 130/2017 (NFJ072198) que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 25, 46 y 49.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
Don INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5832/2018

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 5832/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

Dª. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

Dª. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 28 de noviembre de 2018.

HECHOS

Primero.

- 1. La procuradora doña María Cinta Gómez Plasencia, en representación de doña Pura, asistida por el letrado don Jaime Oliver Martí, mediante escrito fechado el 31 de julio de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2018 por la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso 130/2017, deducido por la citada recurrente frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Islas Baleares (TEARIB), de fecha 30 de enero de 2017 (expediente nº 362/2015), por medio de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo del Administrador en Palma de la AEAT en Islas Baleares, por el que se desestima el recurso de reposición referente a la solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le imputa la infracción del artículo 46 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 de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Asevera que las disposiciones citadas forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, toda vez que "si no resulta de aplicación el artículo 46 de la Ley 35/2006 al supuesto de hecho planteado, las pérdidas patrimoniales se deben incluir en la base imponible general y aplicando el tipo de gravamen de la escala general, no en la base del ahorro y a un tipo fijo".

5. Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurre la presunción de la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], en tanto que "en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, ya que falta jurisprudencia en relación a si el concepto "transmisión" del artículo 46 de la Ley 35/2006 se refiere o no también a casos de "amortización" o "reembolso", si bien, en cualquier caso, la pérdida patrimonial no encontraría su origen o derivaría de "transmisión" alguna (ni siquiera de "amortización o reembolso" alguno), sino de la diferencia de cotización de las moneda en la que fue fijado inicialmente el préstamo (así lo reconoce la propia Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes V1876-10 y V2609-11, entre otras)".

Segundo.

- La sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de septiembre de 2018, con el que ordenó el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, evacuando dicho trámite tanto la parte recurrente, doña Pura, como la recurrida, la Administración General del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

- 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 casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y doña Pura está legitimada para interponerlo, por 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 se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA,

letras a), b), d) y e)], que señala acertadamente que estamos ante una cuestión de marcado carácter jurídico, por lo que quedan rechazadas las causas de oposición planteadas por la Administración General del Estado.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la sentencia impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

Se ha razonado suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

- 1. El sustrato fáctico que subyace en el presente litigio, puede sintetizarse como sigue:

(i) En fecha 27 de junio de 2014, la ahora recurrente presentó escrito ante la AEAT exponiendo que en su declaración del IRPF del ejercicio 2009, no hizo constar las pérdidas patrimoniales que se le produjeran por la variación del tipo de cambio en las cuotas del préstamo, el cual se contrató en yenes. Pérdidas que ascendieron a 2.552,92 €, debiéndose integrar como pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

(ii) En resolución de fecha 22 de agosto de 2014, el Administrador de la AEAT en Palma estimó en parte la solicitud presentada, admitiendo que en el ejercicio 2009 tuvo pérdidas patrimoniales, correspondientes al préstamo hipotecario, debidas a la diferencia de cotización del yen en el momento de amortización del préstamo y en el momento de apertura del mismo; no obstante, considerando que de conformidad con los artículos 46 y 49.1 b) LIRPF, estas ganancias o pérdidas patrimoniales se integrarán en la base imponible del ahorro (se remitiría para ello a las consultas vinculantes V1876-10 y V2609-11 de la Dirección General de los Tributos [DGT]).

(iii) La ahora recurrente interpuso recurso de reposición al discrepar de la inclusión de las pérdidas patrimoniales que se le admiten en la base del ahorro, puesto que considera que no derivan de una transmisión patrimonial, ya que lo que se ha hecho es satisfacer una deuda. Se indica que la propia Agencia Tributaria ha resuelto en casos similares en el sentido de incorporar la pérdida patrimonial en la base general.

(iv) Mediante resolución de fecha 9 de febrero de 2015 el Administrador de la AEAT en Palma desestimó el recurso, remitiéndose a las consultas de la DGT V1876- 10 y V2609-11, con respecto a que las citadas ganancias o pérdidas patrimoniales se integrarán en la base imponible del ahorro.

(v) Interpuesta reclamación económico-administrativa, la misma fue desestimada por medio de la resolución del TEARIB de 30 de enero de 2017. Se fundamenta que la pérdida patrimonial se integre en la base imponible del ahorro y no en la base general, en que "deben considerarse las pérdidas como derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, por tanto renta del ahorro, no pudiéndose equiparar a ganancias no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales como son premios o, subvenciones. Como ha señalado la Dirección General de Tributos, en diferentes consultas como las señaladas por la Oficina Gestora V1876-10 y V2609-11 , criterio mantenido en consultas posteriores como la 2.414-12 de fecha 13/12/2012"

2. La sala a quo, en primer lugar, rechaza la pretendida vulneración del principio de igualdad y la posible arbitrariedad en la actuación administrativa, pues "en la resolución administrativa inicial (la del Administrador del AEAT) si bien no se explica que se efectúa un expreso cambio de criterio respecto a resoluciones anteriores, del texto de dicha resolución ya se advierte claramente la razón del cambio: lo indicado en las consultas vinculantes de la DGT V1876-10 y V2609-11, con respecto a que las citadas ganancias o pérdidas patrimoniales se integrarán en la base imponible del ahorro de conformidad con lo previsto en los artículos 46 y 49.1 b) de la LIRPF. En consecuencia, no hay arbitrariedad o vulneración del principio de igualdad cuando la administración, motivadamente, decide un cambio de criterio en la interpretación de las normas indicadas. Fundamentado en aquellas consultas vinculantes." (FJ 2º)

3. Por lo que respecta a la cuestión nuclear del debate, recuérdese, la integración de la pérdida patrimonial derivada de un préstamo multdivisa, en la base imponible general o en la del ahorro, la sentencia admite que "En este punto (...) la LIRPF no se pronuncia con claridad respecto a la eventualidad derivada de la pérdida patrimonial en supuestos como el que nos ocupa" pero a pesar de esa ausencia de claror, entiende que "si bien es cierto que en determinados preceptos (como el citado art. 25) se mencionan la transmisión, el reembolso o la amortización como figuras jurídicas distintas, ello lo es a los solos efectos del indicado precepto. No obstante, cuando el art. 46,b) utiliza la expresión "transmisión" de elementos patrimoniales, debe entenderse que lo hace en su sentido más genérico, esto es la que incluye el reembolso o devolución del capital, como una forma de transmisión de activos.

Concretamente, con la devolución de capital a la entidad prestamista, se efectúa una transmisión de dicho capital y es en el momento de dicha transmisión cuando se pone de manifiesto la pérdida patrimonial. Pérdida derivada de que se transmite un capital de mayor valor (en euros) respecto al que inicialmente se fijó en la constitución del préstamo".

4. La recurrente sostiene, por el contrario, que las pérdidas patrimoniales derivadas del aumento de la deuda pendiente de un préstamo hipotecario formalizado en yenes, provocado por la fluctuación del tipo de cambio entre el yen y el euro, deberían integrarse en la base imponible general del IRPF, pero no en la renta del ahorro, pues no derivan de la "transmisión" de ningún elemento patrimonial, sino de la mera fluctuación del referido tipo de cambio. Y en defensa de dicha postura, cita las consultas vinculantes de la DGT V1876-10 y V2609-11, concluyendo que es "el momento en que se realiza cada pago en concepto de amortización, [el que] determina la imputación temporal de la pérdida o la ganancia, pero no su causa u origen, que continúa siendo "la diferencia de cotización del yen con respecto, en este caso, al tipo de cambio yenes/euro en el que fue fijado inicialmente el préstamo". La consecuencia, es que la pérdida patrimonial debe integrarse en la base imponible general, no en la del ahorro".

Tercero.

-1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la siguiente cuestión jurídica:

Discernir, en el ámbito de la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario constituido en moneda extranjera e interpretando los artículos 46 y 49.1 b) LIRPF, si la ganancia o pérdida patrimonial generada merced a la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo, debe integrarse en la base imponible del ahorro o, por el contrario, en la base general del impuesto.

2. La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, pues no existe jurisprudencia de este Tribunal Supremo que aborde la interpretación y aplicación de la normativa invocada y aplicada, concurriendo así la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

3. La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Cuarto.

- 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 serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Quinto.

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

Sexto.

- 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/5832/2018, preparado por la procuradora doña María Cinta Gómez Plasencia, en representación de doña Pura, asistida por el letrado don Jaime Oliver Martí, contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2018 por la sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso 130/2017.

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Discernir, en el ámbito de la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario constituido en moneda extranjera e interpretando los artículos 46 y 49.1 b) LIRPF, si la ganancia o pérdida patrimonial generada merced a la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo, debe integrarse en la base imponible del ahorro o, por el contrario, en la base general del impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.