

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086949

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 845/2022, de 29 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 49/2020

SUMARIO:

IRPF. Integración y compensación de rentas. *Ante la imposibilidad de proceder a la restitución in natura de una finca, la devolución monetaria, sustitutiva o por el equivalente, de aquella restitución comporta una pérdida patrimonial a integrar en la parte especial de la renta del periodo impositivo.* El recurso de casación reclama analizar el tratamiento fiscal de una pérdida patrimonial, derivada de la obligación de proceder al cumplimiento o ejecución "por el equivalente" de una obligación o contrato, impuesta al contribuyente, en virtud de una resolución judicial. En particular, se trata de determinar si dicha pérdida patrimonial ha de integrarse en la parte general o en la parte especial de la renta del periodo impositivo. Resulta incontrovertido que, a los contribuyentes les fue imputado (como pérdida patrimonial) en la parte especial de su base imponible, un pago económico por la parte de obligación que les correspondía de forma sustitutiva, ante la imposibilidad de proceder a ejecutar *in natura* la devolución de una determinada finca. La Administración ha venido sosteniendo que dicha pérdida patrimonial debería integrarse en la parte general de la base imponible y no en la parte especial del impuesto como se declaró por los contribuyentes. La sentencia de instancia parece desconocer la naturaleza jurídica del cumplimiento por equivalencia pues, evidentemente, como sostienen los recurrentes, no cabe entender que solo hubo una transmisión de dinero, ajena al concepto de "transmisión de elemento patrimonial", desde el momento que tal apreciación supondría, en definitiva, dar carta de naturaleza a una posición reduccionista, literal, del art. 40 TR Ley IRPF que, además de contraria a una hermenéutica integradora del precepto, provocaría efectos no equitativos sobre los contribuyentes, como con claridad certifica este caso. Al imputar la pérdida patrimonial analizada (que, reiteramos, no es sino el cumplimiento por equivalente de la transmisión de una finca) a la parte general de su renta, se les impide compensar la ganancia patrimonial, derivada de la transmisión de otras fincas que, por el contrario, se integraban en la parte especial de la renta del mismo periodo impositivo. La lectura conjunta de los arts. 39 y 40 TR Ley IRPF permite considerar que, a los efectos de tales operaciones de integración, la parte general de la renta del periodo impositivo aglutina, como regla general, la totalidad de la renta del contribuyente, exceptuando las ganancias y pérdidas patrimoniales del art. 40 TR Ley IRPF. Errar en dicha delimitación y clasificación compromete, de forma grave y automática, el principio constitucional de capacidad económica y, por ende, la correcta determinación del gravamen. Concluye la Sala que la pérdida patrimonial analizada debe imputarse a la parte especial de la renta de los recurrentes. Al integrar la pérdida patrimonial en la parte especial de la renta de los contribuyentes, podrá surgir, en su caso, el derecho de compensación de las ganancias patrimoniales acreditadas en la referida parte especial del periodo impositivo. Por tanto, ante la eventual compensación entre las ganancias y las pérdidas patrimoniales resulta manifiesta la conexión jurídica entre ambas magnitudes, dado que como expresa el art. 40.1 TR Ley IRPF "[l]a parte especial de la renta del periodo impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales." [Vid., ATS de 18 de febrero de 2021, recurso n.º 49/2020 (NFJ081237) y STSJ de Canarias, de 8 de octubre de 2019, recurso n.º 307/2018 (NFJ081236) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 15, 34, 36, 37, 39 y 40.
Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda,

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 845/2022

Fecha de sentencia: 29/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 49/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de :

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 49/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 845/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 49/2020, interpuesto por doña Tamara y don Sabino, representado por el procurador de los Tribunales don José Luis Salazar de Frías y de Benito, bajo la dirección letrada de don Antonio Martínez Lafuente, contra la sentencia dictada el 8 de octubre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife ("TSJ de Canarias"), en el recurso núm. 307/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias de 8 de octubre de 2019, que desestimó el recurso núm. 307/2018, interpuesto por la representación procesal de doña Tamara y don Sabino contra la resolución de fecha 31 de octubre del 2018, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR de Canarias), que desestimó, de modo acumulado, las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente a liquidación por el concepto de IRPF ejercicios 2005 y 2006 e importe de 156.409,78 euros, así como frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria con relación a ambos ejercicios e importe de 55.960,54 euros.

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Elena Rodríguez de Azero y Machado, en representación de doña Tamara y don Sabino, mediante escrito de 20 de diciembre de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 8 de octubre de 2019.

El TSJ de Canarias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de diciembre de 2019, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 18 de febrero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si, la pérdida patrimonial originada como consecuencia de la ejecución de una sentencia que condena a la devolución de un bien inmueble con la consiguiente indemnización por incumplimiento contractual debe integrarse en la base imponible general o especial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 39 y 40 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don José Luis Salazar de Frías y de Benito, en representación de doña Tamara y don Sabino, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, tras exponer los antecedentes administrativos que subyacen en el presente recurso de casación, la parte recurrente evoca lo solicitado en la instancia, pretensiones que fueron sustanciadas en el recurso contencioso administrativo 307/2018, que dio lugar a la sentencia impugnada en casación, pronunciamiento que censura, básicamente por lo siguiente:

- Porque la Sala admitió como prueba todo lo solicitado en el escrito de demanda, con inclusión de una pericial y, pese a ello, prescinde de las pruebas practicadas en autos y, en su lugar, transcribe considerandos de otra sentencia, la dictada en el recurso 126/2015, en la que se argumenta con relación a la estrategia procesal que se suscitó dentro del mencionado recurso, lo que no puede trasladarse, sin más, al presente supuesto.

Por esta circunstancia, considera infringido el artículo 34 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("TRLIRPF"),

"BOE" núm. 60, de 10 de marzo, al cercenar su derecho a probar el valor real a 8 de abril de 1996, de las fincas posteriormente enajenadas.

Asimismo, considera infringida la jurisprudencia (sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2015, RCA 3085/2014, ECLI:ES:TS:2015:2152) al entender que, en los supuestos en los que se ha practicado una tasación pericial contradictoria, no existe obstáculo alguno para que el actor pueda probar en vía jurisdiccional que la valoración obtenida en el mismo (en este caso, según el dictamen emitido por el tercer perito dirimente) es errónea a través de la prueba pericial correspondiente.

Respecto a la imputación en la "parte especial" de la base imponible de la pérdida patrimonial, refiere que trae causa de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Zamora de 10 de diciembre de 1990, que condenó a la devolución de una finca por incumplimiento contractual, confirmada por auto de la Audiencia Provincial de 30 de junio de 1993, despachándose ejecución el 13 de septiembre de 2004, y abonándose dicha cantidad en la anualidad de 2006.

Con relación a los artículos 39 y 40 del TRLIRPF, la sentencia de instancia considera que "el origen de dicha pérdida se encuentra en un pronunciamiento judicial"; admite que ello es así, pero que no se puede ignorar que en dicha sede se inició una acción de resolución de un contrato de compraventa, por lo que sí se estuvo en presencia de una transmisión patrimonial pues la Sociedad "ASTYGSA", adquirió un inmueble y por decisión judicial procedió a su devolución.

Desde esta perspectiva, aduce que el concepto de pérdida patrimonial como oposición a la ganancia, es de los menos desarrollados en la Ley del Impuesto hasta el punto de que en el art.40, y en orden a la delimitación entre los componentes de la parte general y especial de la renta, se establece una regla que remite a un ámbito temporal concreto, a saber, que concorra el requisito de "más de un año de antelación a la fecha de la transmisión", y ello sí que concurre, por lo que es correcto imputar la pérdida patrimonial sufrida a la "parte especial" de la base imponible.

Considera obvio, que el legislador está contemplando por un lado las ganancias y pérdidas producidas dentro del año, que integran la parte general de la renta, y las que superan el plazo del año, que integran la parte especial de la renta; pero, en este último caso, el legislador se dejaría llevar por lo que tiene "in mente", como prototipo de lo que quiere legislar, o sea la ganancia patrimonial derivada de una transmisión, sin mayor referencia a los restantes supuestos; dicho de otra forma, no existe mención legal o referencia normativa alguna a cómo se computan las pérdidas patrimoniales, en la parte especial de la renta.

Concluye que la pérdida patrimonial originada por la ejecución de una sentencia que condena a la devolución de la finca transmitida tiene una antigüedad superior a un año y dista de la conclusión de que "solo hubo transmisión de dinero", pues se trató de una indemnización sustitutiva de la condena judicial que obligaba al reintegro de la finca mediante su transmisión a la parte actora.

A estos efectos, denuncia la infracción de la jurisprudencia, en particular, de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2013, rec. 4949/ 2011, ECLI:ES:TS:2013:2623; y defiende, en definitiva, que la pérdida patrimonial debe integrarse en la parte especial de la renta, y así compensarse con la ganancia obtenida.

Por otro lado, estiman improcedente la consideración como ganancia patrimonial de los fondos que estuvieron depositados en el HSBC Private Bank Suisse, estimando que se infringe lo dispuesto en el art. 6 (4) del TRLIRPF. Considera, a estos efectos, que de las pruebas documentales aportadas se desprende que las cantidades de referencia estaban depositadas a nombre del fallecido padre del Sr. Sabino, por lo que el gravamen que, en su caso, correspondería es el ya citado Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el que existe incompatibilidad; considera, en consecuencia, que no estamos ante incrementos no justificados de patrimonio "previamente declarados"; sino ante adquisiciones por herencia que comprenden el hecho imponible de tributo distinto.

Finalmente, postula la nulidad de las sanciones tributarias.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 23 de abril de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, apunta que el recurso de casación invoca diferentes cuestiones que no procede examinar por no haber sido admitidas como tales por el Auto de admisión y que se centra en determinar en qué parte de la base imponible ha de imputarse la pérdida patrimonial que alegan los recurrentes.

Postula que la interpretación debe versar sobre los artículos 39 y 40 del TRLIRPF, a partir de los que, considera, que la pérdida patrimonial que invocan los recurrentes no proviene de una transmisión de elementos patrimoniales ni de mejoras sobre los mismos ni de derechos de suscripción.

La raíz de esta pérdida patrimonial es una resolución judicial (sentencia) que resuelve la cuestión en litigio de forma desfavorable para los recurrentes y cuyo efecto va referido a una determinada fecha, la de firmeza de la sentencia a partir de la cual se inicia la obligación de ejecutarla. Esta ha sido la interpretación de la sentencia que se impugna y, entiende, que es la interpretación más razonable partiendo de la literalidad de los preceptos a interpretar y que no debe extenderse un trato fiscal más favorable (la imputación a la parte especial de la base imponible) de forma analógica (analogía prohibida, artículo 14 Ley General Tributaria Ley 58/ 2003 ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre).

Igual interpretación habría que mantener para el supuesto de que la sentencia a ejecutar hubiera producido un resultado favorable para los recurrentes (ganancia patrimonial), lo que no ha sido el caso. Enfatiza, que lo importante a valorar es que los hoy recurrentes hicieron un pago indemnizatorio económico por la parte de obligación que les correspondía, de forma sustitutiva del objeto de la condena.

Asimismo, expresa que la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo 2013 más bien avala la posición que debe llevar a la desestimación del recurso de casación, con lo que la Sala debiera reiterar su doctrina dado que:

- Al no aparecer aquí una transmisión patrimonial como tal, entendemos que no se ha transmitido una finca.
- Se ha abonado una indemnización económica compensatoria, sustitutiva de la obligación de entregar, al parecer, la concreta finca.
- Y, lo más importante: la resolución judicial final entra dentro de lo aleatorio, la sentencia pudo estimar la pretensión y disponer la entrega de la finca en cuestión por incumplimiento del contrato original (que es la sentencia que se dictó) o pudo resolver en sentido contrario y la decisión final firme solo se conocerá cuando terminen las sucesivas instancias judiciales, lo que ha acontecido, en el año 2006. Es decir: hay un factor aleatorio que depende del órgano judicial. Cuando la sentencia adquiere firmeza y, en su cumplimiento, se efectúa ese pago compensatorio indemnizatorio es cuando se produce la pérdida patrimonial que será, por lo tanto, imputable a la parte general de la base imponible.

Concluye que la Sala debe establecer como doctrina judicial que, cuando no hay transmisiones patrimoniales efectivas sino condena por resolución judicial y abono indemnizatorio consecuente en cumplimiento de la misma, no se produce una pérdida patrimonial que sea imputable a la parte especial de la base imponible IRPF.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 28 de abril de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 16 de marzo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de mayo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La controversia jurídica.

El recurso de casación reclama analizar el tratamiento fiscal de una pérdida patrimonial, derivada de la obligación de proceder al cumplimiento o ejecución "por el equivalente" de una obligación o contrato, impuesta al contribuyente, en virtud de una resolución judicial.

En particular, se trata de determinar si dicha pérdida patrimonial ha de integrarse en la parte general (art. 39 TRLIRPF) o, por el contrario, en la parte especial (art. 40 TRLIRPF) de la renta del período impositivo.

A estos efectos, resulta incontrovertido que, a los contribuyentes les fue imputado (como pérdida patrimonial) en la parte especial de su base imponible, un pago económico por la parte de obligación que les correspondía de forma sustitutiva, ante la imposibilidad de proceder a ejecutar in natura la devolución de una determinada finca, como explícitamente así reconoce el abogado del Estado: "Se ha abonado una indemnización económica compensatoria sustitutiva de la obligación de entregar, al parecer, concreta finca [...] lo importante para valorar el caso es que los hoy recurrentes hicieron un pago indemnizatorio económico por la parte de obligación que les correspondía de forma sustitutiva del objeto de la condena".

Por tanto, el debate se centra en cómo imputar, a efectos de la integración y compensación de rentas en la base imponible de los recurrentes, una pérdida patrimonial, que trae causa de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Zamora de 10 de diciembre de 1990, que condenó a los causantes de los recurrentes a la devolución de una finca por incumplimiento contractual, confirmada por auto de la Audiencia Provincial de Zamora de 30 de junio de 1993, despachándose ejecución el 13 de septiembre de 2004, y abonándose dicha cantidad en la anualidad de 2006.

A estos efectos, la Administración ha venido sosteniendo que dicha pérdida patrimonial debería integrarse en la parte general de la base imponible y no en la parte especial del impuesto como se declaró por los contribuyentes.

Segundo.

- Integración y compensación de rentas.
 - 1.- El marco normativo

A los efectos de la cuantificación de la base imponible, el artículo 15 TRLIRPF ordenaba proceder a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación, distinguiendo entre parte general y especial de la base imponible (art. 15.3. 3º TRLIRPF).

Como es natural, esta obligación se mantiene en 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 ("LIRPF de 2006"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre. Sin embargo, por lo que al presente recurso de casación se refiere, la LIRPF de 2006 ha superado la distinción entre la parte general y la parte especial de la base imponible toda vez que, ahora, el resultado de las operaciones de integración y compensación de las diferentes rentas dará lugar a la base imponible general y a la base imponible del ahorro (art. 15.2. 3º LIRPF de 2006). No obstante, sin perjuicio de las diferencias conceptuales y de las sucesivas modificaciones legislativas que han adicionado y suprimido determinados requisitos (específicamente, temporales), por lo que se refiere a las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, se constata el paralelismo entre la "parte especial de la renta" y la "renta del ahorro" [art. 40.1 TRLIRPF y art 46 b) LIRPF de 2006].

Centrándonos en el TRLIRPF, normativa aquí aplicable, de conformidad con su art. 39 TRLIRPF "Integración y compensación de rentas en la parte general de la renta del período impositivo":

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

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

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

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores".

Por su parte, el artículo 40 TRLIRPF: "Integración y compensación de rentas en la parte especial de la renta del período impositivo":

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

2. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere el apartado anterior arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores".

2.- La argumentación del TEAR de Canarias y de la sentencia de instancia para integrar la pérdida patrimonial en la parte general de la renta

Recordemos, una vez más, que la pérdida patrimonial deriva de un pronunciamiento judicial que, constatado un incumplimiento contractual, ante la imposibilidad de proceder a la restitución in natura de la finca, acordó su ejecución a través de una devolución monetaria, sustitutiva de la devolución física de la finca.

Para el TEAR de Canarias dicha pérdida patrimonial debió integrarse en la parte general de la base imponible, basándose para llegar a esa conclusión, en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos n V2424, de 1 de diciembre de 2006: "la pérdida de la cantidad entregada ... como consecuencia de la firmeza de la sentencia, debe ser considerada desde el punto de vista del impuesto como una pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, sino de la decisión judicial. Esta pérdida da lugar a la correspondiente alteración en la composición del patrimonio. Con anterioridad a la firmeza de la sentencia tal alteración no existe y, en consecuencia, no podemos hablar propiamente de un período de generación de la pérdida patrimonial. En consecuencia, la cantidad entregada ... produce una pérdida patrimonial, que se integrará en la parte general de la

base imponible correspondiente al ejercicio ..., en los términos establecidos en el artículo 39 del texto refundido de la Ley del impuesto."

Por su parte la sentencia impugnada reitera dicha consideración asumiendo, en definitiva, que "partiendo de la literalidad del art 39 y 40 la parte general al declarar que en la parte general de la renta estará constituida por la totalidad de la renta del contribuyente y será el resultado de sumar tanto el saldo resultante de compensar entre si los rendimientos y las imputaciones previstas y el saldo positivo resultante de compensar en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente, artículo que únicamente hace referencia a aquellas que se hayan puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos.

Sin que las pérdidas patrimonial que ha de integrarse se hayan producido por transmisión de elementos patrimoniales o mejoras en ellos realizados o cualquiera de los supuestos previstos en dicho artículo 40, debiendo, por ello ser desestimada su alegación. Por el contrario el origen de dicha pérdida se encuentra en un procedimiento judicial."

3.- La integración y compensación de la renta según su origen y clasificación

Se ha puesto de manifiesto por las partes, como antecedente jurisprudencial a considerar, la ya aludida sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2013, rec. 4949/ 2011, ECLI:ES:TS:2013:2623, en la que expresábamos lo siguiente:

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

[...]

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

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

Conviene recordar que, en el presente caso la pérdida patrimonial procedía de la cancelación por parte del recurrente del derecho de opción de compra que, por contrato de fecha 20 de octubre de 1998 y su adenda de 31 de julio de 2000, suscribió con D^a [...], para la opción de compra de 12.300.000 acciones de la sociedad Inditex (que posteriormente transmite a Caroda, S.L) y que supuso como indemnización el pago a la optante del resultado de multiplicar el valor de cotización medio de las acciones en el momento de ejercerse la opción (10 de julio de 2002) por el número de acciones afectas, menos el importe que la optante tenía que pagar con el ejercicio de la opción de compra, impidiendo el acto traslativo propio de la opción de compra. Nos encontramos, pues, ante la simple extinción de una obligación mediante el abono de una indemnización, sin existencia de transmisión de elementos patrimoniales.

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

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

Por lo expuesto, procede desestimar el primer motivo. "

Esta sentencia, transcrita en parte, enfatiza, ante todo, la inexistencia de desplazamiento patrimonial de bienes o derechos, circunstancia que se erige en el motivo fundamental para rechazar, en aquel caso, que la pérdida patrimonial pudiera imputarse a la parte especial de la renta.

Sin embargo, aquél supuesto de hecho, base de la sentencia de 2003, nada tiene que ver con el del presente recurso de casación, toda vez que, mientras que allí la pérdida patrimonial derivaba de la cancelación de un derecho de opción de compra, en este recurso de casación nos encontramos ante un pago por equivalente, establecido a raíz de la imposibilidad de ejecutar la resolución de un contrato que, de no concurrir los impedimentos judicialmente advertidos, hubiese comportado la transferencia patrimonial de la finca en cuestión.

Por otro lado, en nuestras sentencias núm. 459/2020, de 18 de mayo, rca. 5332/2017, ECLI:ES:TS:2020:1110 y núm. 1490/2020 de 11 de noviembre, rec. 4065/2019, ECLI:ES:TS:2020:3731, también hemos abordado los efectos tributarios del derecho de opción de compra, concluyendo que la ganancia patrimonial derivada del derecho de opción nace ex novo en el momento de su otorgamiento y no cuando el concedente adquiriera la propiedad del elemento patrimonial de la que deriva la opción, debiendo integrar, por tanto, la base imponible general del IRPF.

Evidentemente, estas sentencias tampoco abordan la cuestión nuclear que aquí nos ocupa, la de la ejecución por equivalente.

Sin embargo, la argumentación de esas sentencias proyecta una clara virtualidad sobre el presente recurso, por cuanto en aquéllas, el motivo último por el que se excluía la imputación de la ganancia patrimonial en la parte especial de la renta venía determinado por la circunstancia de que "la renta obtenida a cambio de ofrecer el derecho de opción de compra constituye el hecho imponible aquí discutido, y, como tal, no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, por cuanto dicha alteración no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo, debe integrarse en la parte general de la renta, al no poderse hablar de periodo de generación alguno, y no, como sostiene la recurrente, en la parte especial de la renta contemplada en el artículo 40 del TRLIRPF."

Por tanto, en aquel caso, la alteración patrimonial no derivaba de una previa adquisición, sino de la propia constitución del derecho de opción mediando una prima (que, en definitiva, es la que genera la alteración patrimonial con efectos fiscales). Por el contrario, en este recurso hubo adquisición de la finca, un posterior incumplimiento contractual y, finalmente, fue declarada la obligación de restituir la misma que, ante la imposibilidad de llevarse a efecto, se acordó el cumplimiento, en ejecución, mediante su equivalente monetario.

Estos hechos están secuenciados a través de referencias temporales y cuantitativas, a los efectos de determinar si hubo ganancia o pérdida patrimonial, como, por lo demás, parece admitir el abogado del Estado en su escrito de oposición cuando se refiere al eventual "resultado favorable para los recurrentes (ganancia patrimonial), lo que no ha sido el caso"

Por lo demás, no se discute que, cuando se produjo esa pérdida patrimonial (hecha efectiva en el año 2006), ya había transcurrido más de un año desde la fecha de adquisición de la finca, respecto de la que se apreció el incumplimiento contractual y, por ende, la transmisión monetaria por su equivalente económico.

Por otra parte, estando en presencia de una ejecución por equivalente, no cabe obviar la idea de una compensación, calculada sobre la base del valor de la prestación específica incumplida sin que, por lo demás, se haya opuesto en el debate que una parte de dicho montante económico viniera integrada por una indemnización de daños y perjuicios, concebida como partida adicional y distinta a la mera equivalencia que se trata de materializar.

Ante esta circunstancia, si desde el punto de vista civil, la compensación o ejecución por el equivalente sustituye a la operación de transmisión patrimonial que, de haber sido posible, se hubiese verificado como consecuencia de una restitución in natura, resulta forzado mantener un tratamiento fiscal distinto según se materialice la devolución de la finca (y, por ende, su transmisión) de una u otra forma o, en fin, según la causa que la determine.

En otras palabras -y con todas las cautelas, pues habrán de considerarse las múltiples circunstancias que pudieran concurrir en cada caso-, el cumplimiento por equivalente que opera en el ámbito civil debe obtener también su oportuno reflejo en el ámbito tributario.

A mayor abundamiento, la posición de la sentencia de instancia parece desconocer la naturaleza jurídica del cumplimiento por equivalencia pues, evidentemente, como sostienen los recurrentes, no cabe entender que solo hubo una transmisión de dinero, ajena al concepto de "transmisión de elemento patrimonial", desde el momento que tal apreciación supondría, en definitiva, dar carta de naturaleza a una posición reduccionista, literal, del artículo 40 TRLIRPF que, además de contraria a una hermenéutica integradora del precepto, provocaría efectos no equitativos sobre los contribuyentes, como con claridad certifica este caso.

En efecto, al imputar la pérdida patrimonial analizada (que, reiteramos, no es sino el cumplimiento por equivalente de la transmisión de una finca) a la parte general de su renta, se les impide compensar la ganancia patrimonial, derivada de la transmisión de otras fincas que, por el contrario, se integraban en la parte especial de la renta del mismo periodo impositivo.

Tampoco tiene cabida el alegato de que se estaría incurriendo en una aplicación analógica, prohibida por el artículo 14 LGT, pues la integración y compensación de la renta según su origen y clasificación, en particular, la imputación de una pérdida patrimonial a la renta general o a la renta especial, en modo alguno comporta extensión del ámbito del hecho imponible, de las exenciones o de los beneficios o incentivos fiscales, al encontrarnos en sede de determinación de la base imponible y, en consecuencia, -como de forma muy reveladora, ponía de manifiesto el Título II del TRLIRPF-, en sede de la determinación de la capacidad económica sometida a gravamen.

En este sentido, la lectura conjunta de los artículos 39 y 40 TRLIRPF permite considerar que, a los efectos de tales operaciones de integración, la parte general de la renta del período impositivo aglutina, como regla general, la totalidad de la renta del contribuyente, exceptuando -por lo que aquí interesa- las ganancias y pérdidas patrimoniales del artículo 40 TRLIRPF.

Error en dicha delimitación y clasificación compromete, de forma grave y automática, el principio constitucional de capacidad económica y, por ende, la correcta determinación del gravamen.

En consecuencia, sobre la base de las circunstancias expresadas, procede estimar en parte el recurso de casación, dado que la pérdida patrimonial analizada debe imputarse a la parte especial de la renta de los recurrentes.

Tercero.

- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"Atendidas las circunstancias concurrentes y, a los efectos de la integración y compensación de rentas, una vez constatada judicialmente la imposibilidad de proceder a la restitución in natura de una finca, la devolución monetaria, sustitutiva o por el equivalente, de aquella restitución comporta una pérdida patrimonial a integrar en la parte especial de la renta del período impositivo, cuando, como es el caso, concurren el resto de las circunstancias legalmente previstas."

Cuarto.

- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Debe recordarse que la cuestión identificada de interés casacional por el auto de admisión es la relativa a la calificación de la expresada pérdida patrimonial, para determinar su integración en la base imponible.

Ahora bien, al integrar la pérdida patrimonial en la parte especial de la renta de los contribuyentes, podrá surgir, en su caso, el derecho de compensación de las ganancias patrimoniales acreditadas en la referida parte especial del período impositivo. Por tanto, ante la eventual compensación entre las ganancias y las pérdidas patrimoniales resulta manifiesta la conexión jurídica entre ambas magnitudes, dado que como expresa el apartado 1 del artículo 40 TRLIRPF "[l]a parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales."

En consecuencia, la sentencia de instancia debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada en el Fundamento de Derecho precedente, lo que comporta la nulidad de la liquidación (en lo referente a la pérdida patrimonial analizada) y de la sanción impuesta.

Este es el alcance de nuestro pronunciamiento que, obviamente, no puede entrar en valoraciones de carácter económico ni en aquellos alegatos ajenos a la cuestión de interés casacional que presenta el recurso.

En consecuencia, a tenor de lo expresado, se estima en parte el recurso contencioso-administrativo, declarando que la pérdida patrimonial analizada debe integrarse en la parte especial de la renta del período impositivo y, en su caso, compensar con las ganancias patrimoniales del mismo período impositivo, operación a verificar en ejecución de sentencia.

Quinto.

- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las costas generadas en la instancia cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad .

FALLO

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

1.- Fijar como doctrina, el criterio expresado en el Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia.

2.- Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Tamara y don Sabino, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, dictada el 8 de octubre de 2019, en el recurso núm. 307/2018.

3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 307/2018 interpuesto por la representación procesal de doña Tamara y don Sabino contra la resolución de 31 de octubre del 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que desestimó de modo acumulado las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente a liquidación por el concepto de IRPF ejercicios 2005 y 2006 e importe de 156.409,78 euros así como frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria con relación a ambos ejercicios e importe de 55.960,54 euros, resolución que se anula por cuanto la pérdida patrimonial analizada debió integrarse en la parte especial de la renta del periodo impositivo y, en su caso, compensar con las ganancias patrimoniales del mismo periodo impositivo, operación a verificar en ejecución de sentencia.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.