

Referencia: NFJ082899

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 29/2021, de 20 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 661/2020

SUMARIO:

IRPF. Integración y compensación de rentas. Individualización de rentas. La recurrente alega que cometió un error al haber incluido en su declaración de 2015 un saldo neto positivo por ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión mortis causa de unas acciones, por importe de 41.513,79 euros, sin proceder previamente a compensar 5.415,07 euros por las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante, su madre, fallecida el 15-9-2015, desde 2012, y que formaron parte de la declaración del IRPF de 2015 de la madre de la actora. Tanto la AEAT como el TEAR deniegan la solicitud de compensación por considerar que se trata de pérdidas de la madre a compensar en su propia declaración del IRPF, pero que no eran susceptibles de transmisión sucesoria. A juicio de la Sala, está claro que si la actora sometió a gravamen del IRPF las ganancias patrimoniales de las acciones heredadas de su madre, por la misma razón podía compensar las pérdidas patrimoniales de esas acciones, pues la recurrente sucedió a su madre en sus derechos y obligaciones.

PRECEPTOS:

[Ley 35/2006 \(IRPF\), arts. 11.5, 33 y 50.](#)

[Ley 19/1991 \(Ley IP\), art. 7.](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 39.1.](#)

[Ley 29/1987 \(Ley ISD\), art. 9.](#)

[Código Civil, arts. 659, 661 y 989.](#)

PONENTE:

Don Luis Manglano Sada.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000661/2020

N.I.G.: 46250-33-3-2020-0001166

SENTENCIA Nº 29/2021

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados/a:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D^a. BELÉN CASTELLÓ CHECA

En la Ciudad de València, a 20 de enero de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 661/20, interpuesto por D^a. Delia, representado por el Procurador D. Antonio Barbero Giménez y asistida por la Letrada D^a. Cristina Tarin Conesa, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 20 de enero de dos mil veintiuno, teniendo así lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por D^a. Delia contra la resolución de 31-1-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación NUM000, formulada contra el acuerdo de la Administración de Valencia-Blasco Ibáñez de la AEAT, que desestimó la solicitud de 7-10-2016 de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015, por un importe de 5.906,77 euros.

Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que la recurrente Sra. Delia presentó el 7-10-2016 ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2015, alegando que cometió un error en la misma al declarar el 17-6-2016 un saldo neto positivo por ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión mortis causa de unas acciones, por importe de 41.513,79 euros, sin proceder previamente a compensar 5.415,07 euros por las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante, su madre, fallecida el 15-9-2015, desde 2012 y que formaron parte de la declaración del IRPF de 2015 de la madre de la actora, pretendiendo la devolución de la cantidad indebidamente ingresada.

Tanto la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como el TEARCV niegan la solicitud de compensación interesada por la recurrente, por considerar que se trata de pérdidas de la madre a compensar en su propia declaración del IRPF, pero que no eran susceptibles de transmisión sucesoria.

Disconforme con el criterio administrativo, la actora plantea en su demanda el derecho a compensar en la base liquidable del IRPF las pérdidas patrimoniales de las acciones que le fueron transmitidas mortis causa por su madre, habiendo autoliquidado de tales acciones el saldo neto de las ganancias patrimoniales sin compensarlas con las pérdidas que tales acciones arrastraban de ejercicios anteriores, recalcando que, en calidad de heredera única de su madre, sucedió en todos sus bienes, derechos y obligaciones, tanto las ganancias como las pérdidas patrimoniales, debiendo beneficiarse como heredera de tal compensación, solicitando la anulación de los actos impugnados y que se declare su derecho a compensar las pérdidas patrimoniales obtenidas por sucesión hereditaria.

La Abogada del Estado se ha opuesto a la demanda y solicita su desestimación, alegando la imposibilidad jurídica de transmitir mortis causa un derecho de compensación de pérdidas patrimoniales de otro contribuyente, derecho que correspondía en vida a la madre de la recurrente.

Tercero.

El debate litigioso plantea cuestiones no resueltas legalmente de forma explícita, lo que nos obliga a una interpretación amplia y coherente del ordenamiento jurídico, tanto el fiscal como el civil.

En efecto, se trata de determinar si cabe rectificar en una autoliquidación en la que se declararon unas ganancias patrimoniales, procedentes de unas acciones heredadas, con las pérdidas patrimoniales a compensar por la causante de la actora, debiendo decidir si cabe en el IRPF de 2015 de la actora la compensación entre las ganancias declaradas y las pérdidas mencionadas.

Comencemos por revisar la normativa fiscal aplicable a este supuesto litigioso.

El artículo 11.5 de la LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) dispone sobre las rentas:

" 1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

(...)

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan..."

Tal precepto viene a determinar que las ganancias y pérdidas patrimoniales serán atribuibles a los contribuyentes titulares de los bienes y derechos de que provengan, con remisión al artículo 7 de la Ley 19/1991, que regula la titularidad de los elementos patrimoniales, y dice:

" Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia..."

El artículo 33 de la LIRPF explica el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales:

"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 su parte, y de una manera más general el artículo 39.1 de la Ley General Tributaria (Sucesores de personas físicas) dispone que:

" 1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia".

La Administración tributaria invoca esta norma y el mencionado artículo 11.5 LIRPF para indicar que las pérdidas patrimoniales no compensadas solo pertenecen al contribuyente que las ha obtenido, a la madre de la fallecida, negando su posible transmisión mortis causa a la actora por no ser una obligación tributaria.

Pero debemos decir que tal interpretación es extremadamente restrictiva y muy poco equitativa, pues viene a indicar que solo caben transmitir mortis causa por un contribuyente sus obligaciones tributarias, negando asimétricamente la transmisión de sus derechos, además de no tomar en consideración la legislación civil explícitamente mencionada por el artículo 39.1 de la LGT.

Un ejemplo práctico que demuestra lo contrario lo proporciona el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que conforma la base imponible de este impuesto en las transmisiones mortis causa en el valor neto de la adquisición de cada causahabiente, entendido como " el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles".

Pues bien, es el momento de acudir a la normativa civil que atañe a las cuestiones tratadas. Así, el artículo 659 del Código Civil dispone:

" La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

El artículo 661 del citado texto legal regula:

" Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones".

Finalmente, el artículo 989 del Código Civil establece que " los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda".

Por ello, si la actora sometió a gravamen del IRPF las ganancias patrimoniales de las acciones heredadas de su madre, por la misma razón podía compensar las pérdidas patrimoniales de esas acciones, pues la recurrente sucedió a su madre en sus derechos y obligaciones, posibilitando tal compensación el artículo 50 de LIRPF, cuando regula la base liquidable general y del ahorro en caso de resultar negativa, indicando que " si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes".

Así pues, resulta patente que la actora erró al realizar su autoliquidación del IRPF de 2015, puesto que debió someter a tributación las acciones heredadas de su madre y la ganancia patrimonial que suponían, entendida como el saldo neto, lo que debió incluir por compensación las pérdidas arrastradas desde 2012 en la base liquidable, lo que viene a respaldar su posterior solicitud de rectificación de dicha autoliquidación a fin de corregir el citado error.

Concluimos, el derecho a compensar será transmisible "mortis causa" conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte (los citados arts. 659 y 661 del Código civil), siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante (artículo 661 Código Civil y art. 39 de la Ley General Tributaria).

Por ello, debemos estimar la demanda y sus pretensiones.

Cuarto.

La estimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, la imposición de las costas procesales a la Administración demandada, fijando una cantidad máxima de 1.500 euros por los honorarios de la Letrada y de 334,38 euros por los gastos de Procurador.

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D^a. Delia contra la resolución de 31-1-2020 del Tribunal Económico- administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación NUM000, formulada contra el acuerdo de la Administración de Valencia- Blasco Ibáñez de la AEAT, que desestimó la solicitud de 7-10-2016 de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015.

2. Anulamos los actos impugnados.

3. Reconocemos el derecho de la recurrente a compensar las pérdidas patrimoniales obtenidas por sucesión hereditaria.

4. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la demandada.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

