

Corresponde al contribuyente justificar la disminución de su patrimonio cuando existe discrepancia entre lo declarado y los datos que obran en poder de la Administración tributaria

13/06/2025

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 20/01/2025

Nº de Recurso: 5993/2023

Nº de Resolución: 53/2025

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

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 53/2025

En Madrid, a 20 de enero de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5993/2023, interpuesto por el procurador don Diego Ramos Rodríguez, en representación de don Baldomero , contra la sentencia dictada el 20 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm.38/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 20 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso núm. 38/2022 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, dictada por la Oficina de

Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Asturias-Oviedo el 20 de julio de 2020 y contra el acuerdo de rectificación de errores dictado el 17 de noviembre de 2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

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

Desestimar el contencioso-administrativo interpuesto por don Baldomero frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021 (P.33-01286-2020:33-01358-2021) que desestimó las reclamaciones interpuestas por aquél contra la resolución de liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Asturias-Oviedo el 20 de julio de 2020 y contra el acuerdo de rectificación de errores dictado el 17 de noviembre de 2020.

Se imponen las costas al demandante con el límite máximo de 400 euros>>.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Diego Ramos Rodríguez, en representación de don Baldomero, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: (i) el artículo 33.1 y 5 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 [«LIRPF»]; artículo 105.1 de la Ley General Tributaria [«LGT»]; el artículo 217, apartados 1, 2, 3, 6 y 7, de la Ley de Enjuiciamiento Civil [«LEC»]; la jurisprudencia sobre los principios de disponibilidad y facilidad probatoria, según sentencias de 17 de octubre de 2022 del Tribunal Supremo (recurso n.º 3521/2021) y de 22 de julio de 2021 (recurso n.º 7485/2019), entre otras; artículo 24, apartados 1 y 2, de la Constitución española [«CE»]; y (ii) los artículos 104.5 y 105 LGT, y la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (casación 2479/2016).

2. La Sala de instancia, por auto de 6 de julio de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido don Baldomero, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de mayo de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] 1.1. Determinar si el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige, o no, justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

1.2. Aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera.

1.3. Precisar si debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, considerando que tiene en su poder información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 33.1 y 33.5 de la LIRPF; 105 de la LGT; 217 de la LEC y 24, apartados 1 y 2, de la Constitución española, 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".

2. El procurador don Diego Ramos Rodríguez, en la representación ya acreditada de don Baldomero, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 28 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

El recurrente, tras referir los hechos relevantes para la resolución del recurso, alega que el artículo 33.5 de la LIRPF exige justificar la pérdida patrimonial, esto es, la variación de valor, lo que en el caso que nos ocupa se ha verificado mediante la aportación de la certificación expedida por la entidad depositaria de los títulos, no resultando conforme a Derecho la exigencia de justificación adicional sobre las circunstancias que subyacen a la existencia de la alteración patrimonial certificada (ni para acreditar la existencia de alteración en la composición del patrimonio, ni para la valoración de la pérdida).

Sostiene que ante la falta de denegación motivada de la AEAT, así como del TEARA, de la no concurrencia de los requisitos regulados en la LIRPF para entender que existe alteración en la composición del patrimonio –pues tanto una como otra Administración fundamentaron su decisión en que únicamente cabe hablar de alteración patrimonial en caso de transmisión de las acciones o disolución y liquidación de las sociedades-, no cabe reprochar al contribuyente, como realizó el TSJ, una insuficiente actividad probatoria, imposible en los términos exigidos por la Administración.

En cuanto a la infracción de las normas generales sobre la carga de la prueba considera que la actividad probatoria desplegada es concluyente, de forma que exigirle más, o proponer una solución contraria, supone abocar al contribuyente a una probatio diabólica consistente en la exigencia de facilitar una documentación o información que no obra a su alcance, máxime teniendo en cuenta que:

(i) se aportaron todas las pruebas al alcance del contribuyente: (i) certificado emitido por la entidad financiera (ii) información fiscal de los ejercicios 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 que evidencia que estamos ante una pérdida efectiva, no resultando ajustado imponer al contribuyente la obligación de justificar la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad depositaria,

(ii) a instancia de la parte se interesó: (i) se oficie a la entidad financiera al objeto de que certifique y ratifique el contenido de la documentación aportada con la demanda y confirme así la baja de los títulos valores controvertidos, y (ii) la práctica de prueba testifical; ambas rechazadas por auto de 8 de junio de 2022,

(iii) la información sobre la composición y valoración de cuentas de valores obra en poder de la Administración Tributaria, lo que le permite comprobar si existe, o no, alteración en la composición del patrimonio del contribuyente susceptible de generar una pérdida patrimonial.

Destaca, por su relevancia a efectos de aplicación del criterio de facilidad probatoria, el contenido del artículo 39 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, disposición que ha dado lugar a la aprobación del modelo 189 mediante Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, de forma que las entidades financieras, en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, informan anualmente a la Agencia Tributaria sobre la composición y valoración de cuentas de valores a 31 de diciembre mediante presentación del Modelo 189, con plazo de presentación del 1 al 31 de marzo.

Afirma que la aplicación de normas sobre la carga -y facilidad y disponibilidad- de la prueba en los supuestos en los que existiendo variación de la composición del patrimonio a causa de la baja o extinción de títulos valores certificada por la entidad financiera depositaria, y teniendo en cuenta que obra en poder de la Administración la información proporcionada por las entidades depositarias sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, comporta que proceda la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la Administración demostrar la falta de adecuación de la prueba aportada, debiendo entenderse que la Administración Tributaria es la que mejor se encuentra en disposición de certificar los extremos necesitados de prueba.

Asimismo, esgrime que la sentencia recurrida en casación infringe los artículos 105.5 y 139 de la LGT y STS de 18 de julio de 2017, rec. 2479/2016, infracción que ahora denuncia y que fue "apuntada" en el escrito de preparación, e interesa que "[...] esta Sala examine, también, las siguientes cuestiones planteadas en el escrito de preparación del recurso:

(i) Interpretación de los artículos 104.5, 139.1 de la LGT a efectos de aclarar si es o no conforme a Derecho declarar caducado un procedimiento en el cuerpo de la nueva "notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional"(concretamente, en el apartado dedicado a la "Motivación" de la comprobación efectuada).

(ii) En caso de respuesta positiva, concretar si para la eficacia de la declaración de caducidad así efectuada resulta suficiente incluir el régimen de su impugnación en la "Motivación" de la "notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional" o, si por el contrario, es necesario que la Administración tributaria indique de forma diferenciada y clara (con detalle del régimen de "Recursos y Reclamaciones" e identificación de los artículos relativos al recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en las "Normas aplicables")el carácter, los requisitos y los plazos de recurribilidad que afectan a tal declaración.

(iii) Precisar si una declaración de caducidad que no ordena de forma expresa el archivo de actuación alguna, ni contiene especificación clara sobre la terminación del procedimiento caducado se adecúa o no a Derecho.

(iv) Precisar los efectos que una segunda declaración de caducidad en la "notificación de resolución con liquidación provisional" proyecta sobre la validez de la declaración de caducidad inicialmente declarada".

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] 1º) que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida;

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) Y en consecuencia estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021, tramitada bajo el número de referencia 33-01286-2020 (y acumulada), por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas interpuestas por D. Baldomero contra la resolución con liquidación provisional en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Asturias-Oviedo el 20 de julio de 2020 y contra el acuerdo de rectificación de errores dictado el 17 de noviembre de 2020, en los términos solicitados en el escrito de demanda y declare que:

- el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF no exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditarla alteración en la composición del patrimonio como base de una pérdida patrimonial,
- el contribuyente no está obligado a aportar justificación adicional sobre las circunstancias que subyacen a la existencia de la alteración patrimonial certificada por la entidad financiera,
- debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, teniendo en consideración que obra en poder de aquella información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias,
- declarar caducado un procedimiento en el cuerpo de la nueva "notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional"(concretamente, en el apartado "motivación" de la notificación) no se adecúa a lo establecido en los artículos 104.5, 139.1 de la LGT,
- la Administración tributaria debe indicar de forma diferenciada y clara el carácter, los requisitos y los plazos de recurribilidad que afectan a tal declaración de caducidad,
- la Agencia Tributaria debe ordenar de forma expresa el archivo de las actuaciones e incluir especificación clara sobre la terminación del procedimiento caducado,
- una segunda declaración de caducidad -en la "notificación de resolución con liquidación provisional"- invalida la declaración de caducidad inicialmente declarada por lo que las actuaciones realizadas deben entenderse practicadas en el seno de un procedimiento caducado, pues no es el mero transcurso del plazo el que generala terminación del procedimiento, sino la resolución que así lo ordena, con expreso archivo del procedimiento caducado y con expresión de los recursos que cabe interponer frente a aquella en el pie de recursos".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 12 de septiembre de 2024.

Tras referir los antecedentes de hecho relevantes para el recurso, señala que la cuestión controvertida se centra en dilucidar cómo ha de acreditarse la existencia de la alteración en el patrimonio de una persona física y, a tal fin, subraya que, conforme al tenor del artículo 33 LIRPF, para que estemos ante una pérdida patrimonial es necesario que se produzca una alteración justificada en la composición del patrimonio del contribuyente.

En el supuesto que nos ocupa, el tribunal a quo consideró que no se había justificado la pérdida patrimonial y ello por cuanto que, de los certificados aportados por el recurrente, no podía inferirse si estábamos ante un supuesto del art. 33.1 de la citada LIRPF o, por el contrario, ante un supuesto específicamente excluido de la normativa del IRPF.

Afirma que para justificar las variaciones en el patrimonio del contribuyente que supongan una disminución de aquél habrá que analizar el negocio jurídico subyacente, sin que, en el caso que examinó la sentencia recurrida, se justificase que se había producido efectivamente una disminución patrimonial y la cuantía de ésta.

En cuanto a la carga de quién debe probar la variación patrimonial habrá de estarse a las reglas generales en materia de prueba que, tanto en el ámbito tributario (artículo 105 LGT), como en el ámbito judicial (artículo 217 LEC), imponen la carga de la prueba a quien alega su derecho. No podemos aceptar, como mantiene el recurrente, que obrase en poder de la Administración Tributaria información sobre la composición y valoración de cuentas de valores, por lo que le correspondía a ésta desvirtuar la imputación de pérdida patrimonial efectuada en la autoliquidación.

La jurisprudencia que se cita de contrario relativa a la aplicación del criterio de la facilidad probatoria se refiere a supuestos en los que consta la imposibilidad o grave dificultad o desproporción para la obtención de la prueba, pero en el supuesto que se examina no se daba esta circunstancia, ya que la documentación que obraba en poder de la Administración no era coincidente con lo declarado por el contribuyente en la autoliquidación del tributo, por lo que no puede alterarse el régimen de carga de la prueba previsto en las normas anteriormente citadas acudiendo a esta doctrina jurisprudencial.

Finalmente, en cuanto a la alegada vulneración del art. 24 CE, señala su improcedencia dado que en todas las instancias administrativas y judicial se han respetado los derechos del contribuyente, intentando entender el negocio jurídico que había detrás de la baja de valores declarada en la autoliquidación, solicitando la oportuna justificación y permitiéndole impugnar los actos de la Administración Tributaria tanto en vía económico-administrativa ante el TEAR, como en vía contencioso-administrativa ante el TSJ.

En último término, en cuanto a la cuestión relativa a la posible infracción de los artículos 104.5 y 139 de la LGT/2003 respecto a la declaración de caducidad del procedimiento, no seleccionada ni mencionada en el auto de admisión, aunque sí en el escrito de preparación, cita la Sentencia de 10 de septiembre de 2020 rec.cas.1096/2019 y el Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala de 3 de noviembre de 2021, y concluye que queda extramuros de este recurso el enjuiciamiento de cuestiones que no fueron seleccionadas en el auto de admisión ni guardan, como es evidente, relación con la seleccionada, no siendo necesaria su resolución por esa Sala para resolver la cuestión admitida. Añade que, en todo caso, "[...] la respuesta a la infundada pretensión de adverso de declarar caducado el procedimiento por la falta de indicación de forma diferenciada, en dos actos, de la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento - ex artículo 104.5 LGT/2003- no es atendible, ni es necesario sentar doctrina jurisprudencial al respecto, al existir ya esa doctrina, en sentido contrario al propuesto de contrario", reproduciendo, en este punto, el FD Tercero de la sentencia recurrida en casación.

Considera que las cuestiones de interés casacional merecen la siguiente respuesta:

"El artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditarla alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

El contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración Tributaria y la consignada por el contribuyente en su autoliquidación.

No debe ser la Administración Tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, teniendo en consideración que la información que obra en su poder sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias, no es coincidente con lo consignado en la autoliquidación del impuesto.

Por último, debe rechazarse cualquier pronunciamiento sobre la cuestión relativa a la declaración de caducidad del procedimiento no seleccionada ni mencionada en el auto de admisión".

Por las razones expuestas sostiene que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 16 de septiembre de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 8 de octubre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de enero de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige, o no, justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

Asimismo, se nos requiere aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera.

Y, en último término, precisar si debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, considerando que tiene en su poder información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Presentación de autoliquidación.

El interesado presentó autoliquidación por el IRPF del período de 2015, en la modalidad de tributación individual, en la que consignó en la casilla 267 de "Otras pérdidas patrimoniales imputables a 2015" un importe de 8.080 euros.

2.2. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 20 de abril de 2018 se notifica al contribuyente requerimiento para que aportase justificantes para subsanar discrepancias entre lo declarado y los datos de que dispone la Administración.

2.3. Autoliquidación complementaria.

El 1 de junio de 2018 se presentó autoliquidación complementaria por el citado impuesto y periodo, resultando a ingresar 681,12 euros.

2.4. Declaración de caducidad y propuesta de liquidación.

El 22 de junio de 2020 se notificó al interesado declaración de caducidad del procedimiento iniciado mediante el requerimiento de 20 de abril de 2018, así como el inicio de un nuevo procedimiento, mediante propuesta de liquidación.

2.5. Acuerdo de liquidación provisional.

No habiendo presentado alegaciones a la propuesta, el 20 de julio de 2020, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Asturias dictó liquidación provisional, en concepto del IRPF, ejercicio 2015, por importe de 738,90 euros (cifra resultante tras la rectificación de errores materiales efectuada el 17 de noviembre de 2020).

2.6. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra dicha liquidación, el contribuyente interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias, que se desestimó el 13 de octubre de 2021.

2.7. Recurso contencioso-administrativo.

El Sr. Baldomero dedujo recurso nº 38/2022 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que dictó sentencia desestimatoria el 20 de abril de 2023.

La ratio decidendi, en lo que aquí interesa, se contiene en el Fundamento de Derecho segundo, del siguiente tenor literal:

<<[...] en el caso que nos ocupa, no estamos ante una pérdida patrimonial vinculada a las referidas acciones, pese a que el recurrente afirma que "los 3.400 títulos del valor DENDREON CORP dejaron de formar parte de su patrimonio en el ejercicio 2015":

a) En primer lugar, no se ha invocado ni justificado la transmisión de acciones, ni tampoco la disolución y liquidación de la sociedad;

b) En segundo lugar, el demandante se aferra en el resultado de que "no forman parte de su patrimonio" pero no ofrece explicación ni justificación del negocio traslativo, lucrativo o gratuito, de la operación bursátil o de mercado, o negocio civil, que provocó la exclusión de su patrimonio, pese a que tal explicación y justificación encaja plenamente en la facilidad probatoria que impone el art.217.7 LEC.

c) En tercer lugar, el demandante esgrime por toda prueba que la entidad ING BANK NV (aportado a la Agencia Tributaria el 30 de abril de 2016) indica que se ha procedido a dar de baja en la cuenta de valores número[...] los 3.400 títulos que poseía el recurrente, y en coherencia la información fiscal que ofrece ING par el año2015 no lo refleja. Una cosa es que no figuren esos títulos en la cuenta de valores gestionada por ING Direct y otra muy distinta que no estén en otra cuenta distinta gestionada por otra entidad sin cambio de su titular; e igualmente, el dato informativo ofrecido por ING Direct, que no acompaña explicación circunstanciada en su causa y consecuencias, carece de toda eficacia probatoria para demostrar una efectiva pérdida patrimonial.

2.2 Con ello ha de desestimarse igualmente el motivo relativo al deber de motivación, liquidación incongruente y facilidad probatoria, pues por lo expuesto la administración tributaria ha justificado y explicado la falta de acreditación de la efectiva transmisión o extinción de los títulos (no siendo suficiente prueba la mera anotación dentro del giro bancario), extremo fáctico que no puede trasladarse en su probanza a la administración tributaria por la mayor sencillez en obtenerlo el cliente de su banco y referido a su cuenta y títulos, que pretender una actividad exploratoria y pesquisitiva por la administración tributaria. Ni se trata de una prueba diabólica ni de hechos negativos, sino algo tan sencillo como justificar documentalmente el fundamento y paradero de los títulos litigiosos, o al menos, las razones para que ING Direct los haga figurar con anotación de baja en la cuenta de su cliente, el aquí demandante>>.

Esta sentencia constituye el objeto del recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, el precepto cuya interpretación resulta relevante es el artículo 33, apartados1 y 5, 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 [<<LIRPF>>], que tiene por objeto las ganancias y pérdidas patrimoniales, y dispone:

<<1. 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.

(...)

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) (...) >>.

2. Asimismo, será necesario tener en consideración los artículos 105 de la LGT -<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>-y 217 LEC, que establecen las normas generales sobre la carga de la prueba, señalando este último en su apartado 7 que:

<<7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio>>.

3. Por último, será necesario acudir a lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, con arreglo al cual:

<<1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión>>

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 8 de mayo de 2024, identificó como cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial, y aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera. En último término, pronunciarse sobre la carga de la prueba.

La cuestión, pues, debatida gira en torno a la interpretación del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en relación con los artículos 105 de la LGT y 217 LEC, y con el artículo 24 CE, y se contrae a dilucidar cómo ha de acreditarse la existencia de una alteración en el patrimonio de una persona física.

2. La Sala de instancia, valorando la prueba aportada por el demandante, consideró que no se había justificado la pérdida patrimonial y ello por cuanto que de los certificados acompañados por el recurrente no podía inferirse si estábamos ante un supuesto del art. 33.1 de la citada LIRPF o, por el contrario, ante un supuesto específicamente excluido de la normativa del IRPF, dado que de las certificaciones de la entidad financiera no quedaba claro si se produjo o no una disminución en el patrimonio del contribuyente.

En efecto, consideró la Sala que en el caso que nos ocupa, no estamos ante una pérdida patrimonial vinculada a las referidas acciones, pese a que el recurrente afirma que "los 3.400 títulos del valor DENDREON CORP dejaron de formar parte de su patrimonio en el ejercicio 2015", pues no se ha invocado ni justificado la transmisión de acciones, ni tampoco la disolución y liquidación de la sociedad. Añadió que, si bien el demandante se aferra en el resultado de que "no forman parte de su patrimonio", sin embargo no ofrece explicación ni justificación del negocio traslativo, lucrativo o gratuito, de la operación bursátil o de mercado, o negocio civil, que provocó la exclusión de su patrimonio, pese a que tal explicación y justificación encaja plenamente en la facilidad probatoria que impone el art. 217.7 LEC. En último término, consideró que si bien esgrime, por toda prueba, que la entidad ING BANK NV indicó que se ha procedido a dar de baja en la cuenta de valores los 3.400 títulos que poseía el recurrente y, en coherencia con ello, la información fiscal que ofreció ING para el año 2015 no lo refleja, sin embargo "[u]na cosa es que no figuren esos títulos en la cuenta de valores gestionada por ING Direct y otra muy distinta que no estén en otra cuenta distinta gestionada por otra entidad sin cambio de su titular; e igualmente, el dato informativo ofrecido por ING Direct, que no acompaña explicación circunstanciada

en su causa y consecuencias, carece de toda eficacia probatoria para demostrar una efectiva pérdida patrimonial".

Frente a ello, alega el recurrente que el artículo 33.5 de la LIRPF exige justificar la pérdida patrimonial, esto es, la variación de valor, lo que en el caso que nos ocupa se ha verificado mediante la aportación de la certificación expedida por la entidad depositaria de los títulos, no resultando conforme a Derecho la exigencia de justificación adicional sobre las circunstancias que subyacen a la existencia de la alteración patrimonial certificada (ni para acreditar la existencia de alteración en la composición del patrimonio, ni para la valoración de la pérdida).

3.La interpretación que realiza la Sala de instancia es compartida por este Tribunal.

Tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria no constituye una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, sino que realiza un reenvío a otro de alcance más general, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Hemos declarado con reiteración que la interpretación literal, fundada en lo que quieren decir las palabras en sí mismas, es necesario punto de partida en toda labor de exégesis (STS de 21 de diciembre de 2021, rec. cas. núm. 4013/2020), sin perjuicio, obvio es, de que ningún precepto establezca una regla limitativa que excluya la posibilidad de interpretar un precepto conforme a su sentido y finalidad, según imponga la realidad social o atendiendo a criterios lógicos, históricos o sistemáticos.

4.En el caso examinado, una interpretación literal del precepto concernido resultará acorde con la interpretación finalista y sistemática de la norma.

En efecto, mientras el apartado 1 del art. 33 LIRPF define como ganancias y pérdidas patrimoniales "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos", el apartado 5, letra a), dispone que "no se considerarán como pérdidas patrimoniales las no justificadas".

Consecuentemente, para que estemos ante una pérdida patrimonial, en el sentido exigido por el art. 33 LIRPF, es necesario que se produzca una alteración justificada en la composición del patrimonio del contribuyente. El tenor del art. 33.5.a) LIRPF es claro al señalar que no se considerarán como pérdidas patrimoniales y, por tanto, no se computarán como tales en el IRPF, las no justificadas. Se advierte, pues, que los términos del artículo 33.5.a) LIRPF son concluyentes al excluir del cómputo de la base imponible del IRPF las pérdidas patrimoniales que no estén justificadas.

La exclusión legal del cómputo de pérdidas no justificadas presenta una finalidad clara: el legislador elimina la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad, evitando así mecanismos de elusión fiscal. Prueba de ello es que el apartado 5 del art. 33 LIRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto las pérdidas no justificadas, sino que también excluye otras que revelan el propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar. Así, se recogen, en otros subapartados, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, las debidas al consumo o las pérdidas del juego.

5.La cuestión estriba en determinar la forma de justificar dicha alteración patrimonial.

Para ello, para justificar las variaciones en el patrimonio del contribuyente que supongan una disminución de aquél, no basta, como pretende el recurrente, con la aportación de una certificación expedida por la entidad depositaria de los títulos de la que resulta que "los 3.400 títulos del valor DENDREON CORP dejaron de formar parte de su patrimonio en el ejercicio 2015", sino que habrá que analizar el negocio jurídico subyacente, a fin de determinar, como esgrime el Abogado del Estado, cuál es el motivo de dicha alteración patrimonial, en concreto, si se ha producido una transmisión, amortización, disolución y liquidación de la sociedad etc.

Y es esta necesidad de justificación de que en el caso examinado se había producido efectivamente una disminución patrimonial y la cuantía de ésta, lo que la Sala de instancia advirtió que no había llevado a cabo el recurrente.

No puede olvidarse que, en el caso que se enjuicia, la Administración advirtió desde el inicio una discrepancia entre los datos facilitados por el contribuyente en su autoliquidación del IRPF de 2015 y los que obraban en su poder, siendo esta discrepancia lo que motivó el requerimiento al contribuyente, notificado el 20 de abril de 2018, para que aportase justificantes para subsanar discrepancias entre lo declarado y los datos de que disponía la Administración.

Por todo ello, debe concluirse que para que estemos ante una pérdida patrimonial, en el sentido exigido por el art. 33 LIRPF, es necesario que se produzca una alteración justificada en la composición del patrimonio del contribuyente y para acreditar las variaciones en el patrimonio del contribuyente que supongan una disminución de aquél habrá que justificar el negocio jurídico subyacente.

6. En cuanto a la carga de quién debe probar la variación patrimonial habrá de estarse a las reglas generales en materia de prueba que, tanto en el ámbito tributario (artículo 105 LGT), como en el ámbito judicial (artículo 217 LEC), imponen la carga de la prueba a quien alega su derecho.

Pues bien, en el caso que se examina, correspondía al recurrente, tal y como advirtió la Sala de instancia, justificar la variación en su patrimonio que suponía una disminución de aquél, no bastando con la mera aportación de la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera en casos, como el aquí examinado, en que existe una discrepancia entre los datos declarados por el contribuyente y los que disponía la Administración. Se reitera que, en estos casos, estará obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada.

Es cierto que esta Sala se ha pronunciado sobre la aplicación del criterio de facilidad probatoria, pero, como aduce el Abogado del Estado, lo ha hecho en supuestos en los que constaba la imposibilidad, grave dificultado desproporción para la obtención de la prueba. Así en la STS de 17 de octubre de 2022, rec. cas. 3521/2021, citada por el recurrente, resolvió la cuestión de a quién correspondía probar la realidad de los gastos de desplazamiento que justifican que no están sujetas al IRPF las dietas de locomoción, manutención y estancia, en el sentido de considerar que no es al empleado, sino que la Administración -para su acreditación- deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de la actividad laboral. En esta sentencia, con remisión a otras anteriores, se afirma que el principio de buena fe en su vertiente procesal trasladado "al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Estas circunstancias no concurren en el caso que se enjuicia en el que, como se ha expuesto, la documentación obrante en poder de la Administración no resultaba coincidente con lo declarado por el contribuyente en su autoliquidación del tributo.

7. Tal como expone el Abogado del Estado, la tercera cuestión de interés casacional es consecuencia de considerar, en los términos aducidos por el recurrente, que no se le puede exigir una justificación adicional a los certificados de la entidad financiera aportados y dado que obraba en poder de la Administración Tributaria información sobre la composición y valoración de las cuentas valores, correspondía a ésta desvirtuar la imputación de pérdida patrimonial efectuada en la autoliquidación del IRPF.

Pues bien, esta cuestión parte de una premisa que no se corresponde con las circunstancias realmente concurrentes, toda vez que, como hemos señalado, al no resultar coincidente la documentación obrante en poder de la Administración con lo declarado por el contribuyente en su autoliquidación del tributo, correspondía al recurrente, tal y como advirtió la Sala de instancia, justificar la variación en su patrimonio que suponía una disminución de aquél.

Ninguna vulneración del principio de tutela judicial efectiva (art. 24 CE) se advierte desde el momento en que, tanto en las instancias administrativas como en la vía judicial, se le ha solicitado justificación del negocio jurídico que había detrás de la baja de valores declarada en la autoliquidación, a fin de determinar si se trataba de una pérdida justificada, permitiéndole impugnar los actos de la Administración Tributaria tanto en vía económico-administrativa ante el TEAR, como en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, concluyendo la Sala de instancia que el recurrente no había justificado dicha pérdida patrimonial.

8. En último término, pretende el recurrente extender su pretensión a una cuestión no seleccionada ni mencionada en el auto de admisión, aunque sí en el escrito de preparación, relativa a la posible infracción de los artículos 104.5 y 139 de la LGT respecto a la declaración de caducidad del procedimiento.

Así pues, plantea una cuestión procedimental que, a su vez, enunció en su escrito de preparación a la Sección de Admisión, pero que no fue seleccionada en el auto de 8 de mayo de 2024, en el que se escogió como únicas cuestiones de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación con las que en el escrito de preparación se pretendían someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, las ya referidas y anteriormente examinadas.

Esta cuestión no puede ser examinada, bastando con remitirnos a las declaraciones de esta Sala contenidas, entre otras, en la STS núm. 1.760/2024, de 4 de noviembre de 2024, rec. cas. 1749/2023, en la que se señala:

"2. Con carácter general, se ha señalado que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido por la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y de dar satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva".

Sin embargo, no concurre en este caso motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general. En efecto, debemos rechazar el análisis de la citada cuestión, no identificada como de interés casacional

en el auto de admisión, tal y como esgrime la parte recurrida en casación, sobre la base de considerar que dicha cuestión no es la consecuencia subsiguiente a la resolución de las cuestiones identificadas de interés casacional. Así, la cuestión formal planteada relacionada con la declaración de caducidad del primer procedimiento de comprobación limitada y simultáneo inicio de un nuevo procedimiento no guarda conexión lógico-jurídica con las cuestiones materiales que han sido objeto de selección en el auto de admisión, relacionadas con la justificación, prueba y carga de la misma, de la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

CUARTO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a las cuestiones de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1.El artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditarla alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

2.El contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración Tributaria y la consignada por el contribuyente en su autoliquidación. En estos casos, no debe ser la Administración Tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, sino que corresponderá al contribuyente justificar la alteración en la composición de su patrimonio que suponga una disminución de aquél.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Diego Ramos Rodríguez, en representación de don Baldomero , contra la sentencia dictada el 20 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm.38/2022.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.