



Roj: **STSJ CV 6128/2023 - ECLI:ES:TSJCV:2023:6128**

Id Cendoj: **46250330032023100970**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **24/11/2023**

Nº de Recurso: **205/2023**

Nº de Resolución: **1016/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA BELEN CASTELLO CHECA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sección Tercera.

Procedimiento Ordinario 205/2023

ILMO. SR. PRESIDENTE:

D. Rafael Pérez Nieto

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Jose Ignacio Chirivella Garrido

D^a. M^a Belén Castelló Checa.

SENTENCIA N^o 1016/2023

Valencia, veinticuatro de noviembre de dos mil veintitrés.

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, los autos del presente recurso contencioso administrativo número 205/2023, interpuesto por D^a. Lourdes y D. Andrés, representados por el Procurador Sra. Llorente Sánchez y dirigido por el Letrado Sr. Porres Martínez, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Doña M^a Belén Castelló Checa quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 16 de febrero de 2023 por la actora se interpuso en tiempo y forma recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de octubre de 2022 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 formulada contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición frente a la liquidación por **IRPF** 2017, por importe de 532,49 euros.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo mediante escrito de fecha 4 de abril de 2023, donde tras exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes terminó suplicando que dicte:

"dicte Sentencia por la que estime el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de octubre de 2022- Procedimiento NUM000, anulando dicha resolución por ser contraria a derecho, imponiendo las costas procesales a la administración demandada."



SEGUNDO .-Se dio traslado al Abogado del Estado para que contestara en el plazo de veinte días, lo que realizó mediante el pertinente escrito de fecha 10 de mayo de 2023, alegando los hechos y fundamentos jurídicos que estimó pertinentes y suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto y declare la plena conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Mediante decreto de fecha 24 de mayo de 2023 la cuantía del recurso de fijo en 532,49 euros.

CUARTO.- Habiéndose acordado el recibimiento del procedimiento a prueba, y una vez practicada la pertinente, se presentaron por las partes sus escritos de conclusiones, y se declararon conclusos los autos, señalándose para votación y fallo el día 15 de noviembre de 2023 , fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Constituye el objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de octubre de 2022 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 formulada contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición frente a la liquidación por **IRPF** 2017, por importe de 532,49 euros.

La resolución impugnada desestima la reclamación partiendo de que la liquidación modifica la base imponible del ahorro en el importe de las **pérdidas** patrimoniales declaradas por el actor en su autoliquidación, sobre la base de que en relación a las **donaciones** de los inmuebles rústicos relacionados en la escritura de **donación** 1,2 y 6, el actor ha declarado una **pérdida** patrimonial, y conforme el artículo 33 de la Ley del **IRPF**, la transmisión se debe a una transmisión lucrativa por actos inter vivos, por lo que en aplicación del artículo 33.5 c) no debe computarse la **pérdida** patrimonial, y aplicado la resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021 en unificación de criterio que señala según la Ley del **IRPF**, que las **pérdidas** patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos no se computan fiscalmente ni por el importe total del valor de adquisición ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, y aplicando la misma concluye que conforme el artículo 33.5 c) de la Ley del **IRPF**, impide que puedan ser objeto de compensación las **pérdidas** que el actor manifiesta haber tenido al donar determinadas fincas, por lo que confirma la liquidación.

SEGUNDO .- La parte actora articula la pretensión estimatoria de la demanda, alegando, en síntesis que la liquidación viene motivada por la **donación** de los actores de 11 inmuebles a su hijo en fecha 16 de noviembre de 2017, habiendo declarado los mismos una ganancia patrimonial por la **donación** de unos inmuebles, los inventariados como 3, 4 y 5, y una **pérdida** patrimonial derivada de la **donación** de otros inmuebles, los 1, 2 y 6 conforme al artículo 33.5 de la Ley del **IRPF**.

La liquidación practicada por la AEAT no admite la **pérdida** patrimonial derivada de la **donación**, considerando la Administración que no se pudo computar dichas **perdidas** y el TEAR lo confirmó aplicando la doctrina sentada por el TEAC en resolución de 31 de mayo de 2021.

Existe una **pérdida** fiscal en cuanto a la alteración de valor de los bienes entre el valor de adquisición y el de transmisión, siendo que el artículo 33.5 de la Ley del **IRPF** dice que no se computarán como **pérdidas** patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, por lo que los actores no incluyeron en la autoliquidación como **pérdida** patrimonial la disminución en su patrimonio por la **donación** de 11 inmuebles, pero sí que existe una **pérdida** patrimonial, en el sentido de **perdida** fiscal, en relación al valor de adquisición y de transmisión en algunas de las fincas donadas, como también existe y se declaró la ganancia patrimonial generada en la **donación** de otras fincas transmitidas en la escritura.

Añade que conforme el artículo 33.1 de la Ley del **IRPF**, si existe y se declara una ganancia patrimonial en la **donación** de los actores a su hijo de unos inmuebles, fincas NUM001 , NUM002 y NUM003 , por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, igualmente debe computarse como **pérdida** patrimonial cuando el valor de la transmisión sea inferior al de adquisición, pues lo contrario sería una vulneración de los principios del ordenamiento jurídico, y en concreto de principios de equidad y capacidad contributiva.

Señala que en dicho sentido se ha pronunciado la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 28 de septiembre de 2022.

TERCERO .- El Abogado del Estado argumenta su pretensión desestimatoria de la demanda alegando en síntesis que la Ley determina que no se computará la **pérdida** patrimonial, atendiendo al artículo 33.5 c) de la Ley del **IRPF**, que señala como no se computarán como **pérdidas** patrimoniales, las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades, siendo que en el presente supuesto, la transmisión de tres de los once inmuebles donados ocasionó **pérdidas**, que neteadas con las ganancias patrimoniales calculadas por la misma transmisión dieron lugar a una **pérdida** por la transmisión global de los inmuebles, **pérdidas**



que fueron computadas a efectos del **IRPF**, pero la Administración la regularizó entendiendo que las **pérdidas** puestas de manifiesto por la transmisión lucrativa inter vivos no se computan a efectos del impuesto.

Añade que no comparte la postura de la actora ya que la Ley del **IRPF** es clara en la determinación de que las **pérdidas** generadas por transmisiones a título lucrativo no se computan en la liquidación del impuesto.

En cuanto jurisprudencia sobre la materia señala que los actores se basan en la sentencia de esta Sala de 28 de septiembre de 2022, sentencia que se encuentra recurrida ante el TS, y que frente a lo dispuesto en la Ley del **IRPF**, establece una distinción entre la mera alteración patrimonial por la salida de un bien del patrimonio del contribuyente, que no computaría como **pérdida** a los efectos del **IRPF** y la **pérdida** patrimonial derivada de alteración de valor que el patrimonio hubiera sufrido durante la permanencia de los bienes donados en el patrimonio del donante que afloraría cuando los mismos salen del patrimonio, considerando que la misma sí debe computarse.

En tales términos se pronuncia el TSJ de Madrid, en sentencias de 7 de mayo de 2015 y 22 de marzo de 2017, TSJ de la Rioja en sentencia de 26 de octubre de 2017, TSJ de Castilla-León en sentencia de 1 de febrero de 2019 y 23 de julio de 2020, TSJ de Cataluña en sentencia de 25 de febrero de 2021, y TSJ de Extremadura en sentencia de 4 de octubre de 2021.

Concluye que la resolución del TEAC citada da respuesta a todas las alegaciones planteadas de contrario.

CUARTO . -Pues bien, tal y como refiere el actor, esta Sala y Sección ha dictado sentencia de fecha 28 de septiembre de 2022, dictada en el recurso 277/2022, donde en un supuesto similar, hemos estimado el recurso en base a los siguientes fundamentos que por ser de plena aplicación al presente recurso, y en virtud del principio de unidad de doctrina pasamos a reproducir:

*["PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del TEAR de fecha 22-12-2021 estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra la liquidación **IRPF** 2013 y sanción, anulando esta última y confirmando la liquidación tributaria, constituyendo el debate jurídico la consideración de **pérdida** patrimonial la diferencia de valor de adquisición y transmisión de varios inmuebles donados por el recurrente y su esposa a sus hijos, computando la administración la ganancia patrimonial generada por la **donación** de cuatro inmuebles mientras que niega la consideración de **pérdida** patrimonial respecto a esa misma **donación** pero referida a los otros cuatro inmuebles.*

*La liquidación viene motivada por la **donación** por parte del recurrente y de su esposa de ocho inmuebles a sus hijos, habiendo declarado el actor una ganancia patrimonial por la **donación** de los cuatro primeros inmuebles, declarando **perdidas** derivada de la **donación** de los cuatro últimos inmuebles, considerando la administración que conforme determina el artículo 33,5 LIRPF no se pudo computar dichas **perdidas**. El TEAR confirmó la liquidación aplicando la doctrina sentada por resolución del TEAC de fecha 31-5-2021.*

*En la liquidación tributaria no se admite la **pérdida** patrimonial derivada de la referida **donación** fundamentándolo en La Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante V1083/2014, de 14 de abril, aclara cualquier duda interpretativa de este precepto:*

...

*Al tratarse de una **donación**, hay que acudir al apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF que, en su letra c), establece que no se computarán como **pérdidas** patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.*

*Por tanto, la **pérdida** patrimonial que pudiera generarse por la **donación** de una de las viviendas no podrá computarse como tal **pérdida**, por lo que no cabe compensación alguna con la ganancia patrimonial que pudiera generarse por la **donación** de la otra vivienda.*

*Refiere la parte recurrente en su demanda se remite a la fundamentación de una resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana (reclamación NUM004) de fecha 30-9-2019 donde entre otros argumentos concluye que cuando se habla de " las debidas a transmisiones patrimoniales por actos Inter vivos o liberalidades" se refiere a **pérdidas** patrimoniales por salida del bien del patrimonio del donante pero puede generar tanto ganancia como **perdida** la diferencia entre el valor de adquisición y valor de transmisión, donde sí puede hablar una **perdida** fiscal que sí debe computarse a efectos del caculo de la cuota tributaria. El actor concluye que cuando en unidad de acto se transmiten varios elementos patrimoniales en un periodo impositivo, habrá que atender a la variación que ha sufrido el valor del patrimonio del contribuyente, tanto si ha existido ganancias como **perdidas**.*

El Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso siguiendo la línea argumental de la AEAT y del TEAR.

SEGUNDO.- Pasando a estudiar la normativa aplicable tenemos que el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los

*Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 establece que "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".*

*El artículo 33.5.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al caso, prevé que "no se computarán como **pérdidas** patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades". Concluyendo la administración que el menor valor del patrimonio de la obligada tributaria que se evidenció cuando donó algunos inmuebles, no puede computarse como **pérdidas** patrimoniales, porque la ley expresamente lo prohíbe, pero sin embargo sí computa como ganancia patrimonial esa misma **donación** respecto a los otros cuatro inmuebles transmitidos.*

*Entiende esta Sala que la interpretación sistemática y lógica del referido precepto debe llevarnos a concluir que la LIRPF excluye del concepto de **pérdida** patrimonial la mera alteración patrimonial, pues toda transmisión lucrativa lo es, siendo sin embargo **pérdida** patrimonial la alteración de valor que el patrimonio hubiera sufrido durante la permanencia de los bienes donados en el patrimonio del donante y que aflora cuando los mismos salen del patrimonio, de forma que cuando en unidad de acto se transmite unos bienes, a título oneroso o gratuito, a efectos del **IRPF** deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una ganancia como una **pérdida**.*

*Por otra parte desde un punto de vista de política legislativa tenemos que desde su primera aparición en el artículo 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, el artículo que ahora se interpreta (art. 33.5) donde se regulaba los conceptos de incrementos y disminuciones de patrimonio (actualmente se habla de ganancia o **pérdida** patrimonial) es y ha sido el aumento o disminución del valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, concepto que se ha depurado siempre mediante la exclusión de determinados supuestos.*

*El referido artículo 20 de la Ley 44/1978 establecía que "no son disminuciones patrimoniales las debidas... a liberalidades del sujeto pasivo", refiriéndose dicho precepto a la **perdidas** de patrimonio propiamente dicha, pero no a las **perdida** fiscal, es decir, se refiere a la **pérdida** económica del bien producida por su salida del patrimonio, pero no a la **pérdida** fiscal que se produce por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de **donación**.*

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

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

Siendo de aplicación lo expuesto al recurso, procede estimar el mismo, anulando la resolución del TEAR impugnada de fecha 27 de octubre de 2022 así como el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición y la liquidación por **IRPF** 2017 de fecha 19 de mayo de 2021.

QUINTO.- Conforme lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA 29/98, habiéndose estimado la demanda hay que imponer las costas a la Administración demandada si bien, en uso de la facultad que confiere el citado artículo 139 LJCA, se fijan en un máximo de 1.500 euros por honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

VISTOS los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Andrés y D^a Lourdes contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de octubre de 2022 que desestima la reclamación formulada contra la liquidación por **IRPF** 2017 resolución que ANULAMOS.

ANULAMOS la resolución desestimatoria del recurso de reposición y la liquidación por **IRPF** 2017 de fecha 19 de mayo de 2021.



Con expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada con la limitación de 1.500 euros por honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA** días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

Con certificación literal de la presente devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION. -Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretaria de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

FONDO DOCUMENTAL CEJDO