



Roj: **STS 5122/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5122**

Id Cendoj: **28079130022024100310**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/10/2024**

Nº de Recurso: **1998/2023**

Nº de Resolución: **1675/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5825/2022,**
ATS 16696/2023,
STS 5122/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.675/2024

Fecha de sentencia: 23/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1998/2023**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **1998/2023**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1675/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1998/2023**, interpuesto por la procuradora doña Laura Oliver Ferrer, en representación de don Samuel y doña Regina, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, el 16 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 1338/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2015.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 16 de noviembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 1338/2021, desestimatoria del recurso presentado por los interesados frente a la resolución de 28 de septiembre de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte las reclamaciones interpuestas contra acuerdos de liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas -IRPF-, periodo 2015 por importes de 18.756,22 y 11.892,69 euros, respectivamente.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

El 28 de septiembre de 2021 el TEAR de la Comunidad Valenciana estimó en parte las reclamaciones interpuestas contra acuerdos de liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas -IRPF-, periodo 2015 por importes de 18.756,22 y 11.892,69 euros, respectivamente; así como contra los acuerdos de imposición de sanción derivados de las liquidaciones, que fueron anulados.

Los ahora recurrentes dedujeron recurso jurisdiccional contra las mencionadas resoluciones, el núm. 1338/2021 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. La sentencia no computó como pérdidas patrimoniales en el IRPF las derivadas de la donación de unos inmuebles por parte de los recurrentes a sus hijos.

TERCERO.- *La sentencia de instancia.*

La *ratio decidendi* de la sentencia a este respecto se contiene en el fundamento de derecho tercero con el siguiente tenor literal: "Asimismo, en este punto, los pronunciamientos de los TSJ se han pronunciado en el sentido de que los actos de liberalidad no pueden ser computados como pérdida patrimonial conforme al art. 33.5.c); La norma es clara en su redacción y no admite interpretación distinta a la que se desprende de su tenor literal, cuando en el mismo, sin margen de duda, se excluyen las pérdidas patrimoniales derivadas de donación. La ley establece con claridad que el importe de la ganancia patrimonial será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre el valor de adquisición y de transmisión de los elementos patrimoniales, y por lo tanto en cada una de las transmisiones se produce una ganancia o pérdida, siendo clara también la ley cuando establece que, no se computaran como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades. (TSJCYL 5^a 167/2020) Por último, y en relación con la alegada incongruencia omisiva en la resolución del TEARV, en su resolución se da respuesta a las cuestiones planteadas motivando las que rechaza y las que estima como en el caso de las sanciones, y en relación con el art. 33.5.c) también motiva la confirmación del acto de liquidación, con argumentos suficientes para fundar su resolución, por todo ello la incongruencia omisiva debe rechazarse; al margen de que la actora se limita a referirse, genéricamente, a todas las cuestiones que se suscitaban en el expediente con infracción del art. 24 sin concreción y sin tener en cuenta que una cosa son las alegaciones de parte y otra las pretensiones". La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación".

La citada sentencia es objeto del presente recurso

CUARTO.- *Tramitación del recurso de casación*

1.- Preparación. La procuradora, doña Laura Oliver Ferrer, en representación de don Samuel y doña Regina, presentó escrito, el 8 de febrero de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), el artículo 33.5. c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) los artículos 9.1 y 3, 24 y 103 de la Constitución (CE) y el artículo 3.1 del Código Civil.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de febrero de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de noviembre de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

" Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF , procede reconocer las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se celebraron otras donaciones y computado las ganancias patrimoniales también declaradas, esto es, otras donaciones inmobiliarias de la misma fecha y en favor de los mismos donatarios, de modo que solo sería admisible el reflejo de las ganancias obtenidas en unas y la improcedencia de declarar las pérdidas, en otras.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 33.5.c) de la LIRPF. **3.2.** El artículo 31 de la Constitución. 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. La procuradora doña Laura Oliver Ferrer, en representación de don Samuel y doña Regina, interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de febrero de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que "la Sala dicte sentencia en la que fije como jurisprudencia que procede reconocer las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades, cuando, en unidad de acto, se celebraron otras donaciones y computado las ganancias patrimoniales también declaradas, no siendo conforme a Derecho que no se puedan computar las referidas pérdidas con las ganancias patrimoniales, lo que vulneraría el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 22 de marzo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que la doctrina a fijar por esta Sala debería dar la siguiente respuesta a la cuestión controvertida: "- En interpretación del art. 33.5.c) LIRPF, NO procede computar a efectos de este impuesto como pérdidas patrimoniales, las declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto, se computen ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

-En general, de acuerdo con el citado art. 33.5.c) LIRPF, 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".

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 1 de abril de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 24 de junio de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de octubre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación

La única cuestión jurídica que se somete a la consideración de la Sala es cómo debe interpretarse lo preceptuado en el artículo 33.5.c) LIRPF, más exactamente, si la interpretación del referido precepto se refiere a que la LIRPF excluye del concepto de pérdida patrimonial la mera alteración patrimonial (en sí misma

considerada) pero no a la pérdida 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 la donación.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

Comienzan manifestando los recurrentes que no solo distintos órganos jurisdiccionales han dictado sentencias contradictorias ante la misma cuestión jurídica a ellos sometida, sino que, en el presente caso, el propio órgano jurisdiccional, esto es, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, ha dictado y sigue dictando resoluciones cambiantes y contradictorias a la que dictó y que es objeto del presente recurso de casación.

La misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó, en fecha 28/09/2022 (recurso contencioso-administrativo 277/2022, sentencia nº 970/2022) absolutamente contradictoria con la sentencia dictada para los recurrentes respecto de la misma cuestión jurídica, esto es, como debe interpretarse el artículo 33.5.c) LIRPF.

En la referida sentencia del TSJCV de fecha 28/09/2022, dicho tribunal señaló en el fundamento de derecho segundo lo siguiente, que copian literalmente:

"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 aquel, 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 pérdida de patrimonio propiamente dicha, pero no a la pérdida 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 pérdida 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".

Apuntan que la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana ha dictado, en fecha 21 de noviembre de 2023, nueva sentencia (recurso nº 113/2023) reproduciendo los fundamentos de derecho recogidos en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 2022, considerando que deben de computarse las pérdidas patrimoniales en interpretación de lo establecido en el artículo 33.5.c) de la LIRPF.

Señalan que la cuestión nuclear de la presente *litis* radica en la diferente interpretación mantenida por ambas partes respecto del artículo 33.5.c) de la Ley del I.R.P.F. que establece lo siguiente:

"5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ...

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades".

Mientras que la Sala de instancia sostiene que el precepto parcialmente transcrito no deja lugar a dudas de que la única interpretación posible del mismo, es la correspondiente a su interpretación meramente "literal" y, por tanto, no pueden computarse las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas por actos

inter vivos o a liberalidades, los recurrentes mantienen todo lo contrario, esto es, que de conformidad con lo preceptuado en el artículo 3.1 del Código Civil, por remisión a lo establecido en el artículo 12.1 de la Ley General tributaria, 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.

Por lo que, en contra del criterio sostenido en la sentencia dictada por la Sala de instancia hoy recurrida en casación, que sostiene que la interpretación literal es el criterio principal en orden a interpretar las normas "tributarias" (posición abiertamente contraria a lo establecido en el referido artículo 12.1 LGT en relación con lo establecido en el artículo 3.1 Código Civil) es evidente, a juicio de los recurrentes, que el criterio fundamental en orden a interpretar las normas tributarias es el que señala el referido artículo 12.1 LGT, esto es, atendiendo al espíritu y finalidad de las normas (criterio finalista o teleológico) por lo que, en modo alguno, es cierto lo señalado de contrario respecto al criterio principal y/o fundamental interpretador de las normas.

La interpretación sistemática y lógica del artículo 33.5.c) LIRPF que considera conforme a Derecho, sin perder nunca de vista el principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31.1 CE, conforme ha sido acuñado por nuestro TC en su sentencia de 20/07/1981 (ES:TC:1981:27), en su FJ 4º que señala que dicho principio contiene la exigencia lógica de ... buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra, lo que determina que el gravamen que deba soportar cada contribuyente debe de obedecer realmente a su verdadera capacidad económica y no a una tributaria no sólo ficticia, sino lo que es peor, a una tributación muy superior a la verdadera capacidad económica (supuesto que acontece cuando no se computan las pérdidas patrimoniales en casos como el presente), lo que 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.

En base a lo anterior, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, se interesa de la Sala que dicte sentencia en la que fije, como jurisprudencia, que procede reconocer las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades, cuando, en unidad de acto, se celebraron otras donaciones y computado las ganancias patrimoniales también declaradas, no siendo conforme a Derecho que no se puedan computar las referidas pérdidas con las ganancias patrimoniales, lo que vulneraría el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE.

Por su parte, la Abogacía del Estado mantiene que de los arts. 34 y 36 LIRPF resulta que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos*, que no se computan como tales en el IRPF, serán las que resulten de la diferencia (negativa) entre el valor de los bienes transmitidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones y su valor de adquisición. Por tanto, una transmisión a título lucrativo puede generar, en lugar de una pérdida, una ganancia patrimonial, si la diferencia entre el valor de los bienes transmitidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones y su valor de adquisición es positiva. En todo caso, el art. 33.5 LIRPF, solo excluye del cómputo en el IRPF las pérdidas, y no las ganancias, derivadas de estas transmisiones.

El tenor del art. 33.5.c) LIRPF es claro y no deja lugar a dudas, a su juicio, por lo que se ha de estar al mismo. Así es, por imperativo del art.3.1 CC, al que se remite el art.12.1 LGT.

Defiende que tal precepto es fruto de la decisión consciente del legislador que, frente a la admisión expresa del cómputo en la base imponible del IRPF de estas pérdidas fiscales en el art. 20.3 de la Ley 44/1978, decidió posteriormente, ya en la Ley 18/1991 [art.44.3.b)] la exclusión de las pérdidas debidas a donativos o liberalidades, en expresión que fue luego sustituida, en la Ley 40/1998, por la de "*transmisiones lucrativas por actos inter vivos*" que recoge también el art.33.5.c) LIRPF actualmente vigente. La finalidad perseguida resulta así evidente. Se trata de evitar que los contribuyentes incorporen a sus declaraciones, pérdidas derivadas de actuaciones debidas a su exclusiva voluntad. Es más, el apartado 5 del art. 33 LIRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades. También excluye otras que revelan el decidido 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 no justificadas; las debidas al consumo o las pérdidas del juego.

Cree que no es solo la interpretación literal del art. 33.5.c) LIRPF la que aquí se invoca que, sin embargo, sería suficiente dada la claridad de la norma. Es que, además, también sus interpretaciones teleológica, histórica y sistemática, avalan la tesis que mantenemos.

Razona que, al pensar en donaciones o transmisiones a título gratuito, no cabe confundir la pérdida económica con la pérdida fiscal. La pérdida económica se produce siempre que se dona o transmite un bien de forma gratuita, puesto que el bien sale del patrimonio del donante, que no recibe ninguna contraprestación. Esta pérdida económica, nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Otra cosa es la pérdida fiscal a la que, lógicamente, se refiere la norma fiscal y que no tiene lugar en todos los casos en que se cede gratuitamente un bien. La pérdida fiscal puede perfectamente no existir, si el valor de adquisición del bien es inferior a su valor de transmisión, entendiendo por tal, puesto que no hay precio, conforme dicen los arts. 34 y 36 LIRPF, el que corresponda de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto de sucesiones y donaciones. Por tanto, si a pesar de la pérdida económica inherente a toda donación, hay ganancia fiscal, el donante debe tributar por ella en el IRPF. En cambio, si experimenta una pérdida, no solo económica sino también fiscal, el donante no se la puede deducir en su IRPF pues la Ley lo impide.

Precisa que, partiendo de las consideraciones expuestas, cobran pleno sentido los "*obiter dicta*" de las SSTs de 9 de febrero de 2016 y 12 de enero de 2023, que aluden a la pérdida económica. En ningún momento dicen estas sentencias, que la pérdida fiscal derivada de donaciones o transmisiones a título lucrativo se pueda computar en la base imponible del impuesto. La primera de las sentencias citadas versa sobre una institución del Derecho foral de Galicia (la apartación) para analizar si está o no incluida en el art. 33.3.b) LIRPF, relativo a las transmisiones lucrativas "*mortis causa*", a lo que contesta afirmativamente. La segunda, versa sobre los intereses de demora abonados por la Administración tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos y declara, cambiando el anterior criterio de la Sala, que se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, ex art. 46, b) LIRPF.

Estima que la regulación legal, no atenta al principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución, desde el momento en que la pérdida la genera el donante por su propia y sola voluntad, ya que él decide donar. De permitirles a los donantes deducir en su IRPF las pérdidas fiscales derivadas de las donaciones, se les permitiría disminuir su contribución fiscal a su libre arbitrio, en detrimento del principio de justicia contributiva, igualmente recogido en el art. 31 CE y sin correspondencia con su capacidad económica, disminuida por ellos de forma unilateral.

Considera que la correcta interpretación de la LIRPF no se puede hacer depender del hecho de que se realicen varias donaciones en unidad de acto, resultando de algunas de ellas una ganancia fiscal y de otras una pérdida. Las pérdidas derivadas de las donaciones, no se integran en la base imponible del IRPF, en ningún caso. Tanto si se pretenden compensar con ganancias derivadas de otras transmisiones a título lucrativo como si no.

En conclusión, el menor valor del patrimonio de los contribuyentes que se evidencia cuando donan algunos de sus bienes, no puede computarse como pérdida patrimonial en el IRPF, porque su Ley reguladora lo prohíbe expresamente.

TERCERO.- El criterio de la Sala. Remisión a la sentencia 616/2024, de 12 de abril, RCA 8830/2022.

El recurso de casación preparado suscita cuestiones jurídicas similares a las que se han planteado en el rec. cas. 8830/2022 en el que ya ha recaído sentencia (616/2024). De esa sentencia es de la que debemos partir en el presente recurso de casación por seguridad jurídica y unidad de doctrina.

En el fundamento de derecho tercero de dicha sentencia afirmamos:

"La cuestión, pues, debatida gira en torno a la interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en relación con los artículos 34 y 36 LIRPF, y con el artículo 31 CE.

Del tenor de los artículos 34 y 36 LIRPF, anteriormente transcritos, resulta que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* serán las que resulten de la diferencia (negativa) entre el valor de los bienes transmitidos a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su valor de adquisición.

Consecuentemente, una transmisión a título lucrativo puede generar, en lugar de una pérdida, una ganancia patrimonial, si la diferencia entre el valor de los bienes transmitidos a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y su valor de adquisición es positiva, si bien el artículo 33.5.c) LIRPF, conforme a su tenor literal, solo excluye del cómputo en el IRPF las pérdidas y no las ganancias derivadas de estas transmisiones.

Nos encontramos, pues, ante un problema exclusivamente jurídico -puesto que no se cuestionan los valores de adquisición y de transmisión de los bienes donados-, consistente en determinar si las donaciones o, en general, las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos* pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales, a integrar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del donante o transmitente".

Después, seguimos diciendo que "La interpretación de la sentencia recurrida sobre el contenido del artículo 33.5.c) LIRPF se funda en que el precepto se refiere a la pérdida económica inherente a toda transmisión a título lucrativo, pero no a la pérdida fiscal.

Considera 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 transmiten 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.

Añade la Sala de instancia (FD2º) que cuando el artículo 33.5 LIRPF 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 pérdida fiscal, pues de llegar a una conclusión distinta nos llevaría a alejarnos de la interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 LIRPF, 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, considera 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".

Acto seguido, razonábamos por qué la interpretación que realiza la Sala de instancia no es compartida por este Tribunal, manifestando que:

"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".

Seguíamos argumentado que "en el caso examinado, una interpretación literal del precepto concernido resultará acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma.

En efecto, el tenor del art. 33.5.c) LIRPF es claro al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computarán como tales en el IRPF. Ello comporta que el legislador está excluyendo expresamente de la integración en la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la Ley, que, como resulta de los artículos 34 y 36 LIRPF, son aquellas que se producen por la diferencia entre el valor a efectos del ISD y el valor de adquisición del bien transmitido.

La diferenciación que hace la Sala de instancia, siguiendo la postura del TEAR de Valencia en su resolución de 30 de septiembre de 2019, entre "pérdida económica" y "pérdida fiscal" no encuentra apoyo en la Ley 35/2006, pues, tal y como expuso el TEAC en su resolución de 31 de mayo de 2021, RG 3746/2020, dictada a raíz de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, la LIRPF únicamente contempla el concepto fiscal de pérdida patrimonial: lo define en el artículo 33, denominándolo pérdida patrimonial, lo delimita, estableciendo cómo ha de determinarse su importe, en los artículos 34 a 36 LIRPF, y, una vez determinado ese importe, si procede de una transmisión lucrativa *inter vivos*, lo excluye del cómputo en su apdo. 5.c) si resulta una pérdida patrimonial, pero no si resulta una ganancia.

Se advierte, pues, que los términos del artículo 33.5.c) LIRPF, puesto en relación con los artículos 34 y 36 LIRPF, son concluyentes al excluir del cómputo de la base imponible del IRPF las pérdidas patrimoniales "debidas" a transmisiones lucrativas por actos inter vivos".

Defendimos, a continuación, que "una interpretación teleológica, histórica y sistemática de la norma examinada respalda nuestras consideraciones.

Con la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -art. 44.3.b)- se eliminó la mención expresa que en el artículo 20.3 de la Ley 44/1978 se hacía al cómputo de las disminuciones de patrimonio por diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. La Ley 40/1998 despejó cualquier duda que pudiera surgir al sustituir la expresión donativos por la de transmisiones lucrativas por actos "inter vivos", recogiendo en su artículo 31.5 igual redacción que la contenida en la actual Ley 35/2006: *"No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "inter vivos" o a liberalidades."*

La exclusión legal del cómputo de pérdidas generadas en transmisiones a título gratuito 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 la voluntad del contribuyente y evitar así mecanismos de elusión fiscal.

Es más, el apartado 5 del art. 33 LIRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, 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 no justificadas, las debidas al consumo o las pérdidas del juego.

Tal y como expone el Abogado del Estado, no cabe confundir la pérdida económica con la pérdida fiscal. La pérdida económica se produce siempre que se dona o transmite un bien de forma gratuita, puesto que el bien sale del patrimonio del donante, que no recibe ninguna contraprestación. Esta pérdida económica nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Otra cosa es la pérdida fiscal a la que, lógicamente, se refiere la norma fiscal y que no tiene lugar en todos los casos en que se cede gratuitamente un bien. La pérdida fiscal puede perfectamente no existir, si el valor de adquisición del bien es inferior a su valor de transmisión, entendiendo por tal, puesto que no hay precio, conforme señalan los artículos 34 y 36 LIRPF, el que corresponda de acuerdo con las normas reguladoras del ISD. Por tanto, si a pesar de la pérdida económica inherente a toda donación, hay ganancia fiscal, el donante debe tributar por ella en el IRPF. En cambio, si experimenta una pérdida, no solo económica sino también fiscal, el donante no se la puede deducir en su IRPF pues la ley lo impide.

Por todo ello, debe concluirse que una interpretación no solo literal del artículo 33.5.c) LIRPF, sino también histórica, teleológica y sistemática, nos lleva a concluir que las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa inter vivos por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente".

Añadíamos, por último, que "la regulación legal no atenta contra el principio de capacidad económica del artículo 31 CE, desde el momento en que la pérdida la genera el donante por su voluntad. Antes al contrario, de permitirles a los donantes deducir en su IRPF las pérdidas fiscales derivadas de las donaciones, se les permitiría disminuir su contribución fiscal a su voluntad, en detrimento del principio de justicia contributiva, igualmente recogido en el art. 31 CE y sin correspondencia con su capacidad económica, disminuida por ellos de forma unilateral.

Tampoco la aplicación de los principios de equidad y capacidad contributiva nos puede conducir a respaldar la posición de la Sala de instancia. En efecto, la interpretación de la LIRPF no se puede hacer depender del hecho de que se realicen varias donaciones en unidad de acto, resultando de algunas de ellas una ganancia fiscal y de otras una pérdida, pues, como se ha expuesto, las pérdidas derivadas de las donaciones no se integran en ningún caso en la base imponible del IRPF, tanto si se pretenden compensar con ganancias derivadas de otras transmisiones a título lucrativo, como si no es así.

En suma, la fórmula legal contenida en el artículo 33.5.c) LIRPF permite, sin necesidad de un esfuerzo dialéctico excesivo -que conduciría, además, a la misma conclusión-, alcanzar la idea, que debe servir de fundamento a nuestra doctrina, de que las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa inter vivos por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente, aunque en unidad de acto se computen ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones".

Tras las consideraciones efectuadas, dimos respuesta, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia a la que nos venimos remitiendo, a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, en estos términos:

"La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas

a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones".

CUARTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Los recurrentes concretan sus pretensiones casacionales en la estimación del presente recurso, dictándose sentencia en la que se case y anule la sentencia recurrida y, por ende, se anulen los acuerdos de liquidación por el concepto tributario del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2015.

En cambio, la Abogacía del Estado considera que las pretensiones de las recurrentes deben ser desestimadas.

Pues bien, como consecuencia de todo lo expuesto declaramos no haber lugar al recurso de casación, dado que la sentencia recurrida en casación es conforme a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de confirmar la sentencia recurrida.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

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 sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión a la sentencia 616/2024, de 12 de abril, RCA 8830/2022.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. **1998/2023**, interpuesto por la procuradora doña Laura Oliver Ferrer, en representación de don Samuel y doña Regina, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, el 16 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 1338/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2015, sentencia que se confirma.

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.