

No procede la compensación en el IRPF de las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa “inter vivos”

Ha lugar al recurso interpuesto por el Abogado del Estado y, con revocación de la sentencia impugnada, se declara la conformidad a derecho de la liquidación girada por el IRPF, tras la comprobación realizada por las pérdidas patrimoniales declaradas por el contribuyente derivadas de las donaciones realizadas a favor de sus hijos, y que la AEAT entendió que no procedían de acuerdo con el art. 33.5 c) de la LIRPF.

Afirma el Tribunal que, conforme al citado precepto, no procede computar, a efectos del 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.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 616/2024, de 12 de abril de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 8830/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 12 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 8830/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 28 de septiembre 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. 277/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Julia Domingo Hernanz, en representación de don Agapito.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 277/2020, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas [“IRPF”].

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

"FALLAMOS: ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Agapito representado por la Procuradora Sra. Domingo Hernanz contra la resolución del TEAR de fecha 22-12-2021 estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra la liquidación IRPF 2013 y sanción, debiendo anularse la liquidación recurrida, condenando a la administración al pago de las costas procesales en la cuantía máxima de 1500€ por honorarios de letrado y 334,48€ por derechos del procurador".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del 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 normas infringidas: los artículos 33.1 y 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con los artículos 12.1 y 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y el artículo 3.1 del Código Civil ["CC"].

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de noviembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado -parte recurrente-, como la representación procesal de don Agapito -parte recurrida-, ante esta 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 5 de julio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 33.5.c) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre y 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".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 19 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, expone que de los arts. 34 y 36 LIRPF resulta que las pérdidas patrimoniales producidas por trasmisiones 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, siendo así que, en todo caso, el art. 33.5 LIRPF, solo excluye del cómputo en el IRPF las pérdidas y no las ganancias derivadas de estas trasmisiones.

Razona, al igual que hizo en el escrito de preparación, que el tenor del art. 33.5.c) LIRPF es claro y no deja lugar a dudas, por lo que se ha de estar al mismo.

Añade que el precepto es fruto de la decisión consciente del legislador, y refiere 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 "*trasmisiones lucrativas por actos inter vivos*" que recoge también el art. 33.5.c) LIRPF actualmente vigente. Sostiene que la finalidad perseguida resulta evidente, pues se trata de evitar que los contribuyentes incorporen a sus declaraciones, pérdidas derivadas de actuaciones debidas a su exclusiva voluntad.

Considera que tanto la interpretación literal del art. 33.5.c) LIRPF, como la teleológica, histórica y sistemática, avalan la tesis que mantiene.

Distingue entre la pérdida económica -que no se tiene en cuenta en el IRPF- y la pérdida fiscal, que 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 a 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.

Afirma que regulación legal no atenta al principio de capacidad económica del art. 31 CE, desde el momento en que la pérdida la genera el donante por su propia y sola voluntad, añadiendo que 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.

Señala que la interpretación defendida coincide con la sentada por la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas vinculantes (i.e.V1870-18) y es, asimismo, la realizada por el TEAC en resolución de 31-5-2021, RG 3746/2020, dictada a raíz de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Recuerda también que la interpretación sostenida por la Abogacía del Estado ha sido seguida por diversos Tribunales Superiores de Justicia: Castilla y León, Extremadura, Madrid, e incluso el de la Comunidad Valenciana en sentencias de fecha posterior (31-1-2023, rec. 658/2022; 21-2-2023, rec 278/2022 y 24-3-2023, rec. 868/2022).

Concluye que 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.

Solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina:

"- 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".

Y deduce la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido el art. 33.5.c) LIRPF, correctamente interpretado de acuerdo con la misma.

Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la RTEARCV impugnada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña Julia Domingo Hernanz, en representación de don Agapito, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 8 de noviembre de 2023, en el que aduce que en los preceptos previstos específicamente para calcular la renta (ganancia o pérdida) sometida a gravamen en el IRPF no se elimina en ningún caso del cómputo la pérdida producida por transmisiones lucrativas inter vivos.

Sostiene que, del análisis de la norma tributaria mediante una interpretación sistemática, puede concluirse que ni el art. 33.1 LIRPF ni los preceptos dedicados a la regulación del cómputo de la renta (ya sea pérdida o ganancia) excluyen las pérdidas producidas por las transmisiones lucrativas inter vivos. Al contrario, regulan la inclusión como renta sometida a gravamen (arts. 34 y ss.) tanto las pérdidas como las ganancias ya procedan de transmisiones lucrativas o inter-vivos.

Afirma que no puede admitirse que cuando el obligado tributario realice en un período impositivo diversas transmisiones, ya sean a título oneroso o lucrativo, de las cuales se ponga de manifiesto una pérdida o una ganancia, las ganancias no puedan ser compensadas con las pérdidas dado que, como se ha señalado, los preceptos que regulan el cálculo de la renta sometida a gravamen en ningún caso excluyen el cómputo de las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones inter vivos. Desde su punto de vista, el art. 33.5.c) LIRPF puede tener dos interpretaciones: una interpretación extensa, que es la sostenida por la sentencia aquí recurrida del TSJ de la Comunidad Valenciana, que entiende es la correcta, y en cualquier caso, una interpretación más estricta que entiende el mínimo interpretativo a la vista de los preceptos del legislador.

En la interpretación extensa, el cómputo de la ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base imponible vendrá determinada por la variación del patrimonio del sujeto pasivo en el período impositivo, se realice o no en unidad de acto.

En la interpretación estricta, considera que el art. 33.5.c) como mínimo impediría una vez compensadas las pérdidas patrimoniales con las ganancias, reducir la base imponible mediante una ganancia patrimonial negativa derivada de una transmisión lucrativa *inter vivos* o liberalidad.

Sostiene que los principios constitucionales de capacidad económica y de confiscatoriedad "[...] obligan a desestimar el criterio sostenido por la Abogacía del Estado y a estimar el que aquí se propone dado que el principio sostenido por la recurrente supondría conculcar estos principios dado que si un contribuyente es gravado por la capacidad económica potencial producida únicamente por la ganancia potencial y no por la pérdida que hubiera tenido en caso de transmisión a título oneroso, esto dará innegablemente a que el contribuyente deba satisfacer por una capacidad económica potencial que en realidad no tiene, y no hubiera tenido de realizar a título oneroso, dando lugar a un pago del impuesto por encima de dicha capacidad económica potencial y siendo por tanto, confiscatorio".

Solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina:

"-En interpretación del art. 33.5.c) LIRPF, este precepto no impide que en el cálculo de la *ganancia o pérdida patrimonial* como renta sometida a gravamen, imputar las pérdidas producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* o liberalidades en el período impositivo de conformidad con los arts. 34 y ss. LIRPF, que en todo caso, compensarán las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en el período impositivo por transmisiones onerosas o lucrativas.

- En interpretación del art. 33.5.c) LIRPF, debe considerarse que este art. se refiere a la *pérdida patrimonial* entendida como la variación del patrimonio determinada por la salida del mismo de los

bienes o derechos transmitidos sin contraprestación, pero en ningún caso alcanza al cálculo de la renta computable como *ganancia o pérdida patrimonial*, que positiva o negativa, deberá integrarse en la base imponible del impuesto al calcularse de conformidad con los arts. 34 y ss. LIRPF.

Subsidiariamente, para el caso que la anterior interpretación sea desestimada por la Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos, deberá entenderse que el art. 33.5.c) LIRPF no impide que en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial de conformidad con los arts. 34 y ss. LIRPF, se computen las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas inter vivos que en su caso, compensarán a las ganancias producidas en el período impositivo, y en su caso, el art. 33.5.c) LIRPF impedirá reducir la base imponible del impuesto mediante la introducción de las rentas negativas que, tras el cálculo de conformidad con el art. 34 y ss. puedan darse con motivo de transmisiones lucrativas inter vivos o liberalidades.

- En general, que el art. 33.5.c) LIRPF NO IMPIDE la aplicación en sus estrictos términos de los arts. 34 y ss. y por tanto, que en el cálculo de las *ganancias y pérdidas patrimoniales* deberán tenerse en cuenta las pérdidas por transmisiones lucrativas inter vivos o liberalidades".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito, y dicte sentencia por la que se desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

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

Por providencia de 10 de noviembre de 2023, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de febrero 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 9 de abril de 2024, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste en determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

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

2.1. La Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Valencia (sede de Castellón) procedió el 30 de mayo de 2018 a la iniciación de actuaciones inspectoras de comprobación e inspección de alcance parcial respecto del IRPF, ejercicio 2013, en relación con don Agapito.

2.2. El alcance de las actuaciones tuvo por objeto la comprobación de las pérdidas patrimoniales declaradas por el contribuyente, suscribiéndose el 10 de octubre de 2018 un acta de disconformidad, proponiéndose la regularización de tales pérdidas al entender la AEAT que no procedía su cómputo de acuerdo con el artículo 33.5.c) LIRPF, al traer causa de la transmisión de elementos patrimoniales derivados de la donación de cuatro inmuebles por el investigado y su esposa a favor de sus hijos. El procedimiento inspector concluyó el 8 de marzo de 2019 mediante la notificación de la liquidación provisional, en la que se confirma la regularización propuesta, al desestimarse las alegaciones formuladas por el contribuyente, si bien se confirmó la ganancia patrimonial declarada como consecuencia de la donación de otros cuatro inmuebles a sus hijos.

2.3. Frente a la resolución anterior, el contribuyente planteó la correspondiente reclamación económico-administrativa (NUM000) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de la Comunidad Valenciana, siendo desestimada por resolución de 22 de diciembre de 2021. El TEAR, en aplicación del criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] en resolución de 31 de mayo de 2021, según el cual no se computan fiscalmente las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, considera que no se han de computar las pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones lucrativas inter vivos, como sucede en el caso examinado.

2.4. Contra dicha resolución, el reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tramitado con el núm. 277/2022, que fue estimado por la sentencia de 28 de septiembre de 2022, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La Sala de instancia 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.

La ratio decidendi de la sentencia a este respecto se contiene en el FD segundo con el siguiente tenor literal:

"[...] 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. Todo ello debe llevarnos a estimar el recurso anulando la liquidación recurrida".

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, el precepto cuya interpretación resulta relevante es el artículo 33, apartados 1 y 5.c), 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: (...)

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

Asimismo, el artículo 34.1.a) LIRPF señala que:

"1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

Y, el artículo 36 LIRPF, bajo la rúbrica *Transmisiones a título lucrativo*, establece:

"Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado"

2. Asimismo, será necesario acudir a lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución, que consagra el principio de capacidad económica, con arreglo al cual:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

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 5 de julio de 2023, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

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.

2. 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 (FD2.º) 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".

3. La interpretación que realiza la Sala de instancia no 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 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*.

5. 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, entendiéndose 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.

6. A lo expuesto se añade 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.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

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

Segundo. Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 28 de septiembre 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. 277/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 277/2022, promovido por la representación procesal de don Agapito contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 22 de diciembre de 2021, estimatoria parcial de la reclamación formulada contra la liquidación practicada correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y sanción, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.