

Más sobre las pérdidas en IRPF debidas a donaciones

Análisis de la [STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, rec. núm. 277/2022](#)

Nuria Puebla Agramunt

*Doctora en Derecho por la UCM y abogada del ICAM
Profesora contratada doctora de la UDIMA (España)*

Extracto

Tras una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de septiembre de 2019, que había interpretado el artículo 33.5 c) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de que las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos* pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del impuesto del donante o transmitente; y tras la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020), en la que el tribunal estimaba el recurso interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y fijaba criterio, en contra de aquella resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, sosteniendo 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; llega esta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, en la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo da la razón al contribuyente y anula la liquidación y la sanción, exigidas como consecuencia de la consideración como pérdida patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión de varios inmuebles donados por el recurrente y su esposa a sus hijos.

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, ha dictado una sentencia, de fecha 28 de septiembre de 2022, en el recurso número 277/2022 (NFJ087950), en la que estima recurso planteado por un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que se había computado la pérdida sufrida con ocasión de la donación de ciertos inmuebles a sus hijos.

La resolución impugnada en la vía contencioso-administrativa consistía en una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 22 de diciembre de 2021, que había estimado parcialmente la reclamación interpuesta por los recurrentes, confirmando la liquidación practicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria), relativa al IRPF de 2013, y anulando, eso sí, la resolución de imposición de sanción.

2. Doctrina del tribunal

En contra del criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución para unificación de criterio de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–), el TSJ de la Comunidad Valenciana apoya la interpretación del artículo 33.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF), dada

por el TEAR de la Comunidad Valenciana en Resolución de 30 de septiembre de 2019 (REA 46-12196-2016) y concluye que

la interpretación sistemática y lógica del precepto lleva 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 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 ganancia como pérdida.

3. Comentario crítico

Si bien era un criterio que muchos veníamos sosteniendo, el TEAR de la Comunidad Valenciana fue el primero que se pronunció expresamente, en una extensa y bien fundamentada resolución, a favor del cómputo como pérdidas patrimoniales, de las derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos*, desarrollando en varias páginas la interpretación, de acuerdo con los criterios hermenéuticos que fijan, tanto la Ley General Tributaria (LGT) como el Código Civil, del artículo 33.5 de la LIRPF.

Dicha resolución del tribunal regional valenciano fue recurrida en alzada para unificación de criterio, por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, al amparo del artículo 242 de la LGT¹.

Como dicho recurso fue estimado por el TEAC, el criterio establecido en su resolución dictada en unificación de criterio es ahora vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria del Estado, ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT. Por esta razón, es claro que el TEAR de la Comunidad Valenciana no podía en esta resolución, posterior a la del TEAC, dar la razón al reclamante en el caso que comentamos, pues debía plegarse al criterio vinculante del Central.

El criterio del TEAC, fijado en Resolución de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–), fue el siguiente:

De acuerdo con 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

¹ Puede verse un comentario a la misma en Puebla Agramunt (2022).

sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, 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.

Mientras que el criterio del TEAR de la Comunidad Valenciana, en su Resolución de 30 de septiembre de 2019, había sido el siguiente:

en caso de transmisión de un bien a título lucrativo, la salida del bien del patrimonio de la entidad no constituye una pérdida por su valor actual de mercado, pero puede generar tanto una ganancia como una pérdida por la diferencia entre ese valor y el de adquisición.

De la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana que es objeto del presente comentario, se desprende que el TEAR de la Comunidad Valenciana, en su Resolución de 22 de diciembre de 2021, tuvo que desestimar la reclamación del reclamante, en contra de su propio criterio. Pero, al menos, el regional valenciano consideró que el contribuyente no merecía sanción, y por eso en la vía contencioso-administrativa solo se recurría la liquidación.

Otros tribunales, como el TEAR de Madrid, no lo han visto de este modo, habiéndose pronunciado a favor de la tesis de la AEAT y del TEAC, y confirmando incluso las sanciones impuestas a los contribuyentes que entendieron que sí podían computarse las pérdidas debidas a donaciones y compensarlas con ganancias.

Ni aun habiéndose alegado que se había realizado una interpretación razonable de las normas, determinante de la eximente de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2 d) de la LGT, el TEAR de Madrid anula las sanciones en resoluciones relativamente recientes como, por ejemplo, la dictada el 28 de junio de 2022, en la reclamación de referencia 28-21027-2021, o la dictada el 28 de julio de 2022, en reclamación de referencia 28-00695-2021.

La resolución judicial que se comenta hoy constituye, salvo error de búsqueda de quien escribe estas líneas, la primera sentencia en la que un tribunal de justicia se pronuncia expresamente a favor de considerar que pueden compensarse las pérdidas debidas a donaciones con ganancias, interpretando el artículo 33.5 de la LIRPF como lo hiciera el TEAR de la Comunidad Valenciana.

La sentencia del TSJ valenciano, de la que es ponente el magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Chirivella Garrido, transcribe el apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF, para sostener a continuación 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 en realidad, toda transmisión lucrativa lo es.

Remitiéndose *in totum* a los razonamientos del TEAR de la Comunidad Valenciana, la Sala manifiesta que el concepto de «pérdida patrimonial» es otro bien distinto a la mera alteración patrimonial. Pérdida patrimonial a efectos de IRPF sería, dice la Sala:

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.

Algunos hemos venido sosteniendo hace tiempo que la interpretación de esta norma dada por la Agencia Tributaria y por el TEAC genera o puede generar situaciones contrarias a principios constitucionales como el de igualdad o el de capacidad económica, sin que esta vulneración tenga una justificación razonable.

La Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022 (rec. núm. 277/2022 –NFJ087950–) considera expresamente 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».

Razonando que debe realizarse una interpretación sistemática y lógica del precepto, la Sala concluye que se debe excluir del concepto de pérdida patrimonial la mera alteración patrimonial, pues en realidad, toda transmisión lucrativa lo es. Solo es «pérdida patrimonial», sostiene la sentencia, 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 Sala añade, además, que desde un punto de vista de política legislativa, desde sus orígenes, en la Ley 44/1978, lo que antes era el concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio, hoy ganancias patrimoniales, siempre 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, y que siempre se han excluido determinados supuestos.

Pues bien, el artículo 20 de la Ley 44/1978, ya establecía que «no son disminuciones patrimoniales las debidas a liberalidades» y que ese precepto se refería a las pérdidas de patrimonio propiamente dichas, pero que en ningún caso se refería a la «pérdida fiscal».

Dicho de otro modo, realizando una interpretación histórica del precepto, se verifica que la ley siempre se ha referido a la pérdida económica (la producida por la salida del bien del patrimonio de un sujeto), pero no a la pérdida fiscal (que es la que se produce por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de la donación).

Adicionalmente, el TSJ de la Comunidad Valenciana añade a la anterior interpretación histórica una interpretación gramatical, y así, destaca como tanto la ley actual, como sus predecesoras, se referían a las pérdidas «debidas a» para excluir las debidas al consumo, a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades y pérdidas en el juego, lo que corrobora que se refiere con dicha expresión el legislador, no a la pérdida fiscal, sino a la pérdida económica.

A mayor abundamiento, la sentencia afirma que llegar a una conclusión distinta también supondría «alejarnos de la interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de la 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*».

Todos estos argumentos, que ha de reconocerse que son los que empleaba en su Resolución de 30 de septiembre de 2019 el TEAR valenciano, llevan a la Sala a concluir con la estimación del recurso, la anulación de la liquidación impugnada y la expresa condena en costas a la Administración, con el límite de 1.500 euros.

He de confesar que la sentencia me alegra, como abogada, como contribuyente y como ciudadana; y me devuelve la confianza en que los tribunales de justicia pueden juzgar y, de hecho, juzgan las normas tributarias, de conformidad con los más elementales principios rectores de nuestro ordenamiento.

Muy probablemente la abogacía del Estado recurra esta sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana en casación; y si se constata que no existe jurisprudencia sobre este precepto, es fácilmente posible que se admita a trámite el recurso, pues además, no hay duda del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia de esta peliaguda cuestión.

No obstante, hasta que llegue ese momento, si llega, queda a los recurrentes y aplicadores de las normas jurídico-tributarias la esperanza de que la interpretación de la norma que han realizado el TEAR y el TSJ de la Comunidad Valenciana sea la que prevalezca.

También es obvio y huelga decirlo, se abre la puerta a la impugnación de autoliquidaciones en las que los contribuyentes por el IRPF no se hayan compensado este tipo de pérdidas, mientras que se trate de periodos no prescritos.

En otro orden de cosas, y como consecuencia de esta sentencia del TSJ valenciano, debe confiarse en que los tribunales, ahora, ya no podrán seguir validando sanciones impuestas con ocasión del cómputo de este tipo de pérdidas, dado que se constata que nada

menos que un tribunal superior de justicia ha anulado una liquidación basada en este precepto. Dicho de otro modo, no creo que ya nadie pueda dudar de que estamos ante una interpretación razonable de las normas, excluyente de responsabilidad sancionadora, en aplicación del artículo 179.2 d) de la LGT.

La interpretación razonable de las normas es causa de exoneración de la culpabilidad, como reconoce el TEAC en resoluciones ya antiguas, como la de 21 de julio de 2009 (RG 1678/2006 –NFJ035798–), todavía referida al artículo 77.4 d) de la antigua Ley 230/1963, o como la Resolución de 10 de febrero de 2009 (RG 3248/2006 –NFJ032499–).

Y la jurisprudencia sigue insistiendo en que el criterio de la interpretación razonable de las normas es causa de exoneración de la culpabilidad, como podemos ver en recientes sentencias, como la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 71/2017 –NFJ079260–), en la que se afirma, con remisión a las más importantes Sentencias del Tribunal Supremo, como la de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 1080/2016 –NFJ087756–), que el principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución (CE) y expresamente establecida en el artículo 183.1 de la LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias; que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias; que debe ser el pertinente acuerdo (sancionador) el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la LGT, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador; y que el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable; así como que, para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario, hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Sinceramente, ya no creo que se pueda decir a un contribuyente que no ha realizado una interpretación razonable de las normas o que las normas no son imprecisas sino claras, concisas e interpretables en un solo sentido, como a veces sostiene la AEAT, cuando un tribunal económico-administrativo regional y un tribunal superior de justicia han interpretado esta norma en el mismo sentido que el obligado tributario.

Bienvenida, por tanto, esta sentencia y las consecuencias que ella acarrea, como la posibilidad de impugnar autoliquidaciones de ejercicios no prescritos en que los contribuyentes no se hayan compensado estas pérdidas debidas a donaciones, así como la utilización de esta resolución para fundamentar recursos y reclamaciones frente a liquidaciones practicadas por la Agencia Tributaria en que no se hayan permitido estas compensaciones, o para fundamentar la interpretación razonable de las normas que es causa excluyente de la responsabilidad sancionadora.

Referencia bibliográfica

Puebla Agramunt, N. (2022). Las pérdidas debidas a donaciones. (Análisis de la RTEAC de 31 de mayo de 2021, RG 3746/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 87-95.