

# Se consolida el criterio valenciano de las pérdidas por donaciones en el IRPF

Análisis de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de noviembre de 2023, rec. núm. 113/2023, y 24 de noviembre de 2023, rec. núm. 205/2023

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM.*

*Profesora contratada doctora de la UDIMA.*

*Abogada del ICAM (España)*

[nuriapuebla@icam.es](mailto:nuriapuebla@icam.es)

## Extracto

El criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ya se ha consolidado con estas dos Sentencias de 21 y 24 de noviembre de 2023, que vienen a confirmar la doctrina manifestada en la Sentencia de 28 de septiembre de 2022 y a avalar la interpretación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de setiembre de 2019, que había interpretado el artículo 33.5 c) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 35/2006) en el sentido de que las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos* pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales que integrar en la base imponible del impuesto del donante o transmitente.

Publicado: 05-02-2024

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2024). Se consolida el criterio valenciano de las pérdidas por donaciones en el IRPF. (Análisis de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de noviembre de 2023, rec. núm. 113/2023, y 24 de noviembre de 2023, rec. núm. 205/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 491, 135-142. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20249>

## 1. Supuesto de hecho

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, ha dictado dos sentencias más, tras la que ya comentamos en esta misma revista<sup>1</sup> de fecha 28 de septiembre de 2022 (rec. núm. 277/2022 –NFJ087950–), estimando recursos planteados por sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que se habían computado o pretendían computarse pérdidas sufridas con ocasión de donaciones.

Se trata de la Sentencia de 21 de noviembre de 2023 (rec. núm. 113/2023 –NFJ091710–), de la que ha sido ponente la Ilma. Sra. doña Begoña García Meléndez, y de la Sentencia de 24 de noviembre de 2023 (rec. núm. 205/2023 –NFJ091709–), cuya ponente ha sido la Ilma. Sra. doña M.<sup>a</sup> Belén Castelló Checa.

En el primer caso, la resolución impugnada en la vía contencioso-administrativa consistía en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) que desestimaba reclamación formulada frente a solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF de 2016 y la correlativa devolución de ingresos indebidos. La pretensión era que se declarase la nulidad de la resolución recurrida con el consiguiente derecho a la integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas derivadas de las transmisiones lucrativas (donaciones) de activos financieros a sus hijos.

La parte actora sustenta su impugnación y, con ello, la nulidad de la resolución impugnada, en la nulidad, a su vez, de la resolución de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Alzira, por aplicación errónea del artículo 33.5 c) de la Ley del IRPF. La cuestión que se dilucida en este caso es el tratamiento que ha de darse a las pérdidas patrimoniales

---

<sup>1</sup> Véase Puebla Agramunt (2022b).

ocasionadas por transmisiones a título lucrativo, donaciones, y si las mismas pueden integrarse en la base imponible del IRPF.

En el segundo caso, la resolución impugnada en la vía contencioso-administrativa consistía en una resolución del TEARCV que desestimaba reclamación formulada frente a liquidación por el IRPF de 2017. La parte actora articulaba la pretensión estimatoria de la demanda alegando, en síntesis, que la liquidación venía motivada por la donación de los actores de 11 inmuebles a su hijo en fecha 16 de noviembre de 2017, habiendo declarado los mismos una ganancia patrimonial por la donación de unos inmuebles y una pérdida patrimonial derivada de la donación de otros inmuebles, conforme al artículo 33.5 c) de la Ley del IRPF.

La liquidación practicada por la AEAT no admite la pérdida patrimonial derivada de la donación. La Administración considera que no se pudieron computar dichas pérdidas y el TEAR lo confirmó aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–).

## 2. Doctrina del tribunal

El TSJCV, por tercera vez, avala la interpretación del artículo 33.5 de la Ley del IRPF que diera el TEARCV en Resolución de 30 de septiembre de 2019 (REA 46-12196-2016) al asunto de si las pérdidas debidas a donaciones se deben o no computar en la base imponible del IRPF, confirmando su doctrina por encima del criterio del TEAC, manifestado en la citada resolución para unificación de criterio de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–). El TSJCV sostiene lo siguiente:

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*).

## 3. Comentario crítico

El TSJCV lo ha vuelto a hacer: ha dictado dos sentencias más, tras la de 28 de septiembre de 2022, en las que reconoce el derecho a la integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*, es decir, de las pérdidas debidas a donaciones.

La Sala confirma, por tanto, su criterio al dictar dos sentencias adicionales en el mismo sentido, en virtud del principio de unidad de doctrina.

Por motivos de prudencia, no podemos sino comenzar reconociendo que sobre esta materia está pendiente de resolver el recurso de casación 8830/2022 (interpuesto por la Administración general del Estado contra la primera de las sentencias del TSJCV). En concreto, en Auto del Tribunal Supremo (TS) de 5 de julio de 2023 (NFJ090447), del que fue ponente el magistrado Excmo. Sr. don Isaac Merino Jara, se acordó:

1.º Admitir el recurso de casación RCA/8830/2022, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada 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 n.º 2777/2022.

2.º Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten 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.

Obviamente este es un asunto sobre el que existía interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque se presentaba un problema jurídico que trascendía del caso objeto del pleito. De ahí que la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS decidiera admitirlo, por considerar presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2 c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), entendiéndose necesario el pronunciamiento del Alto Tribunal. El auto de hecho expresa que: «De este modo, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE)».

Pero, además, el asunto fue admitido a casación porque en la sentencia recurrida se habían aplicado normas que sustentaban la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS, de modo que era aplicable el artículo 88.3 a) de la LJCA.

Vaya por delante, pues, que sobre esta interpretación de las normas está pendiente la decisión del Alto Tribunal. Pero, lógicamente, no por ello la Sala del TSJ de la ciudad del Turia debe dejar de expresar su parecer y su exégesis de las normas en juego, otorgando

la razón al recurrente si, a su juicio, la merece, e imponiendo las costas por el mero criterio del vencimiento, como autoriza el artículo 139 de la LJCA.

Las sentencias objeto de este comentario explican que la cuestión que se debe dilucidar es el tratamiento de las pérdidas ocasionadas por transmisiones a título lucrativo y, en concreto, si pueden integrarse en la base imponible del IRPF.

La Sala recuerda que ya el 30 de septiembre de 2019 el TEARCV había estimado una reclamación en la que se afirmaba y razonaba que las pérdidas debidas a donaciones debían computarse, al igual que las ganancias, en la base imponible de dicho impuesto.

En nuestra opinión, en aquella resolución, el TEARCV había interpretado correctamente la expresión «no se computarán como pérdidas patrimoniales [...] las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades» contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF.

Como es sabido, aquella ya mítica decisión del Regional de Valencia fue recurrida en alzada ante el TEAC, tribunal que estimó el recurso interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Y de ello dan cuenta también estas Sentencias del TSJCV de 21 y 24 de noviembre de 2023 para explicar que, debido a esta estimación por parte del TEAC, lógicamente el TEAR valenciano había tenido que desestimar la petición del reclamante, pues los tribunales regionales han de ajustar sus decisiones al criterio vinculante del Central.

La primera de las sentencias que ahora comentamos retoma estos antecedentes, así como el representado por la Sentencia de la misma Sala y Sección de fecha 28 de septiembre de 2022 (rec. núm. 277/2022 –NFJ087950–); todo ello, en el fundamento de derecho segundo. Y dedica el fundamento jurídico tercero a estudiar la normativa aplicable, fundamentalmente, el artículo 33 de la Ley del IRPF; a interpretar la expresión «no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades», y a explicar que:

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.

La sentencia afirma que, de llegar a una conclusión distinta, nos alejaríamos de la interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de la Ley del IRPF. Y acaba concluyendo que (y citamos literalmente): «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 lleva a la Sala del TSJCV a estimar el recurso en interés de la unidad de doctrina establecida en la Sentencia de 28 de septiembre de 2022. Y no otra cosa hace la Sentencia de 24 de noviembre de 2023.

Estas resoluciones del más alto tribunal de justicia de la Comunidad Valenciana vienen a respaldar la tesis de todos los que sostenemos que esta interpretación de las normas es más justa, en términos de capacidad contributiva y de equidad, que la propugnada por la AEAT, avalada por el TEAC.

No puede desconocerse por los abogados que se dedican a los procedimientos y recursos tributarios que, dado que la Resolución del TEARCV de 30 de septiembre de 2019 fue recurrida por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT ante el TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la Administración y los TEAR deben seguir el criterio fijado en la Resolución de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–)<sup>2</sup>. Recordemos que el criterio es:

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 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.

Pero a los contribuyentes, abogados y asesores, como operadores jurídicos, no nos vincula la decisión del TEAC. Podemos disentir de ella y plantear, como han hecho los recurrentes en los casos que hoy comentamos, la rectificación de las autoliquidaciones en las que no incluimos tales pérdidas (caso resuelto por la Sentencia de 21 de noviembre de 2023) o podemos recurrir las liquidaciones practicadas por la AEAT en las que nos hayan eliminado tales pérdidas (que es lo que ocurre en el procedimiento resuelto por la Sentencia de 24 de noviembre de 2023).

Con estas nuevas sentencias del TSJCV ya contamos con más base jurídica para defender nuestra postura y para seguir manteniéndola.

Recuérdese algo para nosotros fundamental, y es que, como afirmó el TEARCV en la Resolución de 30 de septiembre de 2019 (REA 46-12196-2016), la interpretación sistemática y lógica del apartado 5 del artículo 33 de la Ley del IRPF debe llevarnos a concluir que la ley excluye del concepto de «pérdida patrimonial» la mera alteración patrimonial, pues toda

---

<sup>2</sup> Puede leerse en esta misma revista nuestro comentario a la citada resolución del TEAC en Puebla Agramunt (2022a).

transmisión lucrativa lo es. Que el concepto de «pérdida patrimonial» es distinto a la mera alteración patrimonial. Que «pérdida económica» y «pérdida fiscal» no son la misma cosa. En definitiva, que «pérdida patrimonial», a efectos del IRPF, sería:

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.

Nuestra conclusión es que estamos ante una interpretación de las normas que ya no puede tildarse de aislada y eventualmente producto del error, pues, con tres sentencias en el mismo sentido, ya se ha conformado un cuerpo de doctrina sólido en sede del TSJCV.

A esta conclusión se suma que las tres sentencias condenan en costas a la Administración demandada, lo que aleja cualquier posibilidad de azar en la decisión tomada.

Si nos apuran, mayor fuerza cabe atribuir a esta conclusión cuando observamos que el TSJCV no modifica su opinión ni un ápice ni siquiera ante el hecho de que la Abogacía del Estado haya recurrido en casación aquella su primera sentencia.

Y, es más, precisamente el hecho de que el recurso de casación haya sido admitido porque en la sentencia del TSJ valenciano se habían aplicado normas que sustentaban la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS refuerza la idea de que en estos asuntos no cabe sanción.

Si a ello unimos que ya hay tribunales regionales, como el de Murcia<sup>3</sup>, que, aun teniendo que seguir el criterio unificado del TEAC, anulan las sanciones aparejadas a estos expedientes, podemos cerrar este comentario con una, ciertamente prudente, esperanza, en que esta interpretación de las normas pueda salir airosa en el TS, sede en la que se ventila la decisión final.

---

<sup>3</sup> Nos referimos a la Resolución de 31 de enero de 2023 (reclamación 30/02031/2021 –NFJ091735–), en cuyo fundamento jurídico sexto *in fine* se afirma:

Entiende este Tribunal que el hecho de que se haya tenido que pronunciar el TEAC en unificación de criterio, en momento posterior a la presentación de la declaración por la interesada, en lo que se refiere a la interpretación del artículo 33.5 c) de la LIRPF, justifica por sí mismo que la interesada haya actuado según una interpretación razonable de la norma, no pudiendo por tanto prosperar la sanción.

## Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, N. (2022a). 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.

Puebla Agramunt, N. (2022b). 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). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 477, 121-128.