

Sentencia de 12 de abril de 2024, núm. 616/2024
Tribunal Supremo, Sección 2, de lo Contencioso-Administrativo
Recurso núm. 8830/2022

Materia

Materia Fiscal. IRPF. Donación. Pérdida patrimonial

Introducción

El Tribunal Supremo considera que las pérdidas fiscales derivadas de donaciones deben excluirse del cómputo a efectos tributarios, pero no las ganancias derivadas de la misma.

Normativa aplicable

[Artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas \(LIRPF\)](#)

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.*

(...)

Antecedentes de hecho

D. Agapito donó cuatro inmuebles a sus hijos, computando en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la pérdida generada por la diferencia entre el valor de adquisición de los inmuebles y su valor a efectos del ISD.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras un procedimiento inspector, dictó liquidación considerando que tales pérdidas no podían computarse a efectos del IRPF.

Conflicto/Controversia

El conflicto que subyace en el presente asunto consiste en determinar si procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a la transmisión a título lucrativo por actos *inter vivos*, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de esa misma transmisión.

Iter cronológico

El *iter* cronológico de este procedimiento es el que sigue:

- (i) En fecha 8 de marzo de 2019, la Agencia Estatal de Administración Tributaria notifica liquidación provisional por el concepto tributario IRPF.

- (ii) Frente a dicha resolución, D. Agapito interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.
- (iii) En fecha 22 de diciembre de 2021, el TEARCV desestima la reclamación formulada.
- (iv) D. Agapito interpone recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de la Comunidad Valenciana.
- (v) En fecha 28 de septiembre de 2022, el TSJ de la Comunidad Valenciana dicta sentencia estimando el recurso formulado.
- (vi) Frente a ella, la Administración General del Estado interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Antecedentes procesales

El TSJ de la Comunidad Valenciana considera que la LIRPF únicamente excluye del concepto de pérdida patrimonial la alteración que se produce por la transmisión lucrativa en sí, pero cuando en unidad de acto se donan unos bienes, a efectos del IRPF, deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una pérdida como una ganancia.

Alegaciones parte recurrente

La Abogacía del Estado expone que las pérdidas patrimoniales, a efectos del IRPF, producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos*, son las que resulten de la diferencia negativa entre el valor de los bienes transmitidos a efectos del ISD y su valor de adquisición. Asimismo, señala que la LIRPF excluye del cómputo las pérdidas que genere, pero no las ganancias.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal Supremo parte de constatar que, a tenor de la LIRPF, se producirá una pérdida patrimonial derivada de una transmisión lucrativa *inter vivos* cuando resulte una diferencia negativa entre su valor a efectos del ISD y su valor de adquisición. Por el contrario, si la diferencia es positiva, generaría una ganancia.

La LIRPF únicamente excluye del cómputo en la declaración del obligado tributario las pérdidas, pero no las ganancias derivadas de la misma.

El Alto Tribunal, en esta línea, no comparte la tesis del TSJ de la Comunidad Valenciana, que entiende que ese precepto se refiere a la pérdida derivada de la transmisión en sí, pero no excluye la pérdida fiscal. Considera que, una interpretación del artículo 33 LIRPF, es clara al expresar que el legislador excluye expresamente la integración de las pérdidas que se producen por las diferencias de valor antes reseñadas.

Así, la interpretación que hace la Sala de instancia entiende que no encuentra apoyo legal alguno.

Asimismo, dicha postura también resulta de una interpretación teleológica, histórica y sistemática:

- (i) En 1991 se eliminó la mención expresa que se hacía al cómputo de las disminuciones de patrimonio por diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa.

- (ii) La finalidad clara del precepto es evitar incorporar pérdidas derivadas de actuaciones que dependen exclusivamente de la voluntad del obligado y evitar mecanismos de elusión.
- (iii) Y, en fin, el mismo precepto excluye otras similares, como las producidas en el juego.

Señala, además, que ello no atenta contra el principio de capacidad económica, puesto que dicha pérdida es generada por la voluntad del donante.

Finalmente, a efectos de costas, al no existir mala fe ni temeridad, no procede la declaración de condena en costas.

Parte dispositiva

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación formulado.