

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 31 de mayo de 2021

RECURSO: 00-03746-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de septiembre de 2019, recaída en la reclamación nº 46/12.196/2016, interpuesta frente a liquidación provisional dictada por una Dependencia gestora de la AEAT atinente al I.R.P.F. de ejercicio 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- La Sra **Xy** (obligado tributaria) presentó en plazo y en régimen de "declaración individual" la declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I.R.P.F. del año 2014, en la que declaró que había obtenido diversas ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a tal ejercicio: ganancias de 7.655,96 euros y pérdidas de 46.092,25 euros; pérdidas y ganancias dimanantes todas ellas de la donación -transmisión lucrativa- de determinados inmuebles a favor de sus hijos.

2º.- El 25/01/2016 el Administrador de la Administración de la A.E.A.T. notificó a la obligado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que iba a alcanzar a las < pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas, habiendo quedado excluidos de la misma la comprobación del resto de elementos integrantes del hecho imponible >.

El 09/09/2016 el Administrador de la Administración de la A.E.A.T notificó a la Sra. **Xy**. una resolución con liquidación provisional con un importe a ingresar de 1.753,89 euros; liquidación provisional con la que regularizó el único concepto siguiente:

< - El contribuyente transmite por donaciones unos inmuebles, declarando unas ganancias y pérdidas patrimoniales.

No se computaran como pérdida patrimonial las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades (artículo 33.5 Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006. Artículo 2.2 modifica arti. 33.5 d) Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012 Ley de Medidas Tributarias. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 0344-2010, de 23 de febrero de 2010 Consulta Vinculante de la D.G.T. V 0422-2009, de 02 de marzo de 2009).

Se eliminan las pérdidas patrimoniales declaradas por el contribuyente por la donación de los inmuebles, tributando únicamente por las ganancias generadas

| en dichas donaciones.

| - El contribuyente presenta alegaciones a la propuesta de liquidación, manifestando que no está conforme, que en todas las donaciones se ha indicado el precio real de mercado.

| En la propuesta emitida no se modifican los valores de adquisición/transmisión, sino que se eliminan las pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones lucrativas (donaciones), ya que no se computaran como pérdida patrimonial las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades (artículo 33.5 Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006. Artículo 2.2 modifica arti. 33.5 d) Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012 Ley de Medidas Tributarias. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 0344-2010, de 23 de febrero de 2010 Consulta Vinculante de la D.G.T. V 0422-2009, de 02 de marzo de 2009).

| Se desestiman las alegaciones y se practica liquidación provisional. >

SEGUNDO.- Frente a ese acuerdo y liquidación provisional, la obligada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante TEAR) (reclamación nº. 46/12196/2016); reclamación en cuyo escrito de interposición planteó ya la alegación -única- siguiente:

| < Que en la liquidación provisional antes referida se hace referencia a la no deducibilidad las pérdidas por transmisiones lucrativas intervivos.

| Que las transmisiones referidas deben considerarse en conjunto como una única operación, diferencia entre los valores de las distintas fincas donadas a hijos. Como puede apreciarse en las copias de las correspondientes escrituras que se aportan, las tres del día.. /.../2014 tienen números de protocolo (...) correlativos, con la única intención de que cada hijo tenga su propio título y la de fecha 31/12 contiene donaciones a todos los hijos. Los valores atribuidos en la donación son el resultado de aplicar las normas de la Consellería d'Economía Hisenda i Ocupacio de la Generalitat Valenciana en base a los valores catastrales multiplicados por el coeficiente corrector asignado para el municipio de ...; en la Orden correspondiente de la Generalitat Valenciana.

| Ahora bien, a la hora de declarar las transmisiones, como quiera que se requiere hacer constar la referencia catastral de cada bien se individualizan a efectos de la Declaración de Renta.>

El 30/09/2019 el TEAR dictó resolución estimando la reclamación en la que consideró que con motivo de unas transmisiones lucrativas efectivamente sí que podían producirse pérdidas patrimoniales con relevancia fiscal, como había ocurrido en el caso que resolvía; resolución en la que el TEAR se pronunció de la siguiente forma:

| <<CUARTO.- Planteado el núcleo de la presente resolución en los términos expuestos, dado que no se cuestionan los valores de adquisición ni de transmisión de los inmuebles donados, nos encontramos ante **un problema exclusivamente jurídico, 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.**

| Conviene dejar constancia de que ninguna de las dos contestaciones vinculantes a consultas de la DGT que menciona el acuerdo impugnado hacen referencia a la materia que nos ocupa. En efecto, en la V 0344-2010, de 23 de febrero de 2010, la cuestión planteada es la "consideración como pérdida patrimonial de los gastos del alquiler y los honorarios de defensa jurídica" y ni en la descripción de los hechos ni en la contestación se hace referencia alguna a una donación; y, por su parte, en la V 0422-2009 la descripción de los hechos es "pérdidas

patrimoniales derivadas de la transmisión de valores correspondientes a entidades admitidas a cotización en el Mercado Alternativo Bursátil" e igualmente, ni la cuestión planteada ni la contestación guardan relación alguna con la problemática que plantea el acuerdo impugnado ni, por ende, con la presente resolución. Ello no obstante, es conocido el criterio de la DGT y, de su mano, de la AEAT, en cuanto al no cómputo como pérdidas patrimoniales, en el IRPF del donante, de las que se generen con motivo de una donación o de una transmisión a título lucrativo (vgr, entre otras, la V 2440-2010, de 15 de noviembre de 2010 o, mucho más recientemente, la V 1970-2018), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) de la Ley del Impuesto. Este Tribunal ha venido, en pronunciamientos anteriores, siguiendo el criterio expuesto, que, sin embargo, modifica en la presente resolución en mérito a las razones que se exponen en los siguientes fundamentos jurídicos, lo que se hace constar en cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 242.1 LGT, conforme al cual "cuando los tribunales económicoadministrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

QUINTO.- La postura de la Administración se fundamenta -como se ha dicho- en el precepto del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, del IRPF. Su texto no ha experimentado modificación alguna desde su redacción original, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, pese a las múltiples modificaciones introducidas en otros puntos del artículo 33. Dice así: "No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ...c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades."

A nuestro juicio, sólo desde una interpretación meramente literalista, efectuada totalmente al margen de la verdadera significación del precepto a lo largo de su historia y en la actualidad, de su finalidad, de su interpretación sistemática, y de los más elementales postulados de la lógica y de la equidad, puede llegarse a la conclusión sostenida por la Administración y que -recordémoslo nuevamente- este Tribunal ha admitido en resoluciones anteriores.

Conviene, pese a ser sobradamente conocidos, recordar los criterios que presiden la interpretación de las normas tributarias. El artículo 12 de la Ley General Tributaria comienza por disponer en su apartado 1 que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3.º del Código Civil" y añade en su apartado 2: "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Pues bien, el artículo 3.1 del Código Civil dispone lo siguiente: "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 aquéllas". Recoge, por tanto, los diferentes criterios interpretativos que suele mencionar la doctrina: la interpretación gramatical o literal ("el sentido propio de sus palabras"), la interpretación sistemática (el "contexto"), la interpretación histórica ("los antecedentes históricos y legislativos"), la interpretación sociológica ("la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas") y la interpretación teleológica ("el espíritu y finalidad" de la norma), bien entendido que el precepto no sólo enumera los diferentes criterios interpretativos, sino que también los jerarquiza, puesto que a todos ellos los coloca en plano de igualdad, pero hay uno al que ordena que se dé preeminencia sobre los demás, que es el criterio finalista, espiritualista o teleológico: "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas". Ello, no obstante, como veremos más adelante, en nuestra opinión los diferentes criterios interpretativos conducen a la misma conclusión.

SEXTO.- Es preciso hacer un recorrido, tan breve como sea posible, por la historia del Impuesto, analizando el significado de las ganancias y disminuciones patrimoniales y su configuración jurídica a lo largo de las diferentes leyes

reguladoras de aquél, para evidenciar que el precepto que interpretamos ha existido siempre; que, desde su origen, tiene una razón de ser muy concreta; y que no existen argumentos que permitan sustentar un cambio o ampliación de su significado a partir de un momento dado, como exigiría la tesis de la Administración.

Desde que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, creó el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el concepto de las ganancias y disminuciones patrimoniales (originariamente denominados incrementos y disminuciones de patrimonio) ha sido, en esencia, el mismo. Comenzaba diciendo el artículo 20.1 de aquella Ley que "son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente". Es decir, que el concepto de incrementos o disminuciones de patrimonio venía dado por la concurrencia de dos requisitos: 1) una alteración -cualquiera- en la composición del patrimonio; y 2) un aumento o disminución en el valor de aquél. Y ello tanto si la alteración -adquisición o enajenación- se producía a título oneroso como lucrativo, como si tenía lugar por un acto ajeno a la voluntad del obligado tributario, como pudiera ser la destrucción fortuita de un bien que le perteneciese o el hallazgo y ocupación de un bien. Así, expresamente el apartado 3 del mismo artículo 20 decía: "Son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa." Nótese que cuando aquella Ley, en su redacción originaria, hablaba de "cualquier transmisión lucrativa", se refería tanto a las transmisiones gratuitas "inter vivos" como "mortis causa" y, por supuesto, cuando hablaba de "las diferencias de valor que se pongan de manifiesto", incluía tanto las diferencias en más como las diferencias en menos. Así se entendió siempre, sin discusión, y no puede ser de otra manera, puesto que el precepto está definiendo conjuntamente los "incrementos" y las "disminuciones". Así, el apartado siguiente del mismo artículo 20, en lo que ahora nos interesa, decía:

"4. El importe de los incrementos o disminuciones del patrimonio será:

1.º En el supuesto de enajenación onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales.

2.º En el supuesto de transmisión mortis causa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales."

Y, tal como se ha mantenido en los textos legales posteriores, se decía ya entonces (artículo 20.7): "En los supuestos de transmisión mortis causa, y cuando la adquisición o la enajenación hubiere sido a título lucrativo, constituirán los valores respectivos aquellos que se determinen a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Es decir, en las transmisiones a título lucrativo (inter vivos o mortis causa), el valor determinado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será el valor de adquisición o detransmisión, según proceda.

Así, pues, integraban la base imponible -en los términos establecidos por aquella Ley- los "incrementos o disminuciones" generados en las transmisiones onerosas y en las transmisiones a título lucrativo, tanto "inter vivos" como "mortis causa". Esta última era la comúnmente denominada "plusvalía del muerto", que, como acabamos de ver, comprendía tanto incrementos como disminuciones patrimoniales, y que redujo mucho su ámbito como hecho imponible del Impuesto (para desaparecer más tarde, como veremos) con la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, la cual añadió al antes reproducido artículo 20.3 un nuevo inciso en el que decía: "Esta disposición no será aplicable cuando la transmisión se produzca por causa de muerte y respecto de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante".

Evidentemente el aumento o disminución de valor de los elementos integrantes del patrimonio del obligado tributario entrañan una renta por él percibida o, al menos, lo que podríamos denominar una "renta potencial", que pone de manifiesto, según sea positiva o negativa, un aumento o disminución, respectivamente, de la capacidad contributiva de la persona física. Lo que ocurre es que esa renta, aunque va generándose paulatinamente, no puede incardinarse en la base imponible del Impuesto año a año ya que, hasta que se produce la enajenación del elemento patrimonial en cuestión ni se sabe exactamente su cuantía (en la mayoría de los casos, salvo excepciones), ni se ha materializado de forma efectiva, generando muchas veces una liquidez que permitirá afrontar el pago del Impuesto. Por ello lo que hace el legislador es posponer el cómputo en el Impuesto de esa renta, positiva o negativa, hasta que el elemento patrimonial en cuestión sale del patrimonio del obligado tributario, normalmente por su enajenación, onerosa o lucrativa, o, en ocasiones, por otras causas (su pérdida, su hallazgo y adquisición; prescripción de un crédito, que puede constituir una ganancia o pérdida patrimonial para el deudor o para el acreedor, respectivamente, etc).

Podría sorprender, a primera vista, que se considere ganancia o pérdida patrimonial la generada por una transmisión lucrativa, puesto que lo que se produce en una transmisión lucrativa es la salida de un bien sin que exista una contraprestación, con lo que siempre disminuye el valor del patrimonio. Sin embargo, el elemento patrimonial donado tuvo un determinado valor de adquisición y, si se vendiese y se donase su importe, se evidenciaría -en la venta- una ganancia o una pérdida, por diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación, razón por la que es en ese momento cuando se ponen de manifiesto aquellas ganancia o pérdida, si bien, en el caso de que no se produzca la venta -la liquidación del bien-, sino sólo su transmisión a título gratuito, el legislador opta por tomar como valor de transmisión el que se determine a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el cual -repetimos- será, correlativamente, el valor de adquisición para el beneficiario de dicha transmisión lucrativa, como hemos visto disponía ya el artículo 20.7 de la Ley 44/1978. Esta aparente contradicción se ha explicado en ocasiones señalando la diferencia entre la pérdida económica y la pérdida fiscal: desde un punto de vista económico, toda transmisión lucrativa implica una pérdida patrimonial, puesto que el valor del patrimonio disminuye, pero fiscalmente la operación puede dar lugar a una ganancia o a una pérdida patrimonial, según que el valor de adquisición sea menor o mayor, respectivamente, que el determinado en la transmisión lucrativa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, pues, en una acepción amplia, el concepto de ganancia o pérdida patrimonial -incrementos y disminuciones de patrimonio- es el aumento o disminución del valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pone de manifiesto con ocasión de "cualquier alteración" en la composición de aquél. Lo que ocurre es que este concepto ha de depurarse mediante una adecuada delimitación negativa, como ponen de manifiesto los textos de las sucesivas leyes del IRPF, con una estructura prácticamente similar en todas ellas: en la Ley 44/1978 (igualmente tras su reforma por las Leyes 48/1985 y 20/1989) y en la Ley 18/1991, con el añadido en todas ellas de la misma salvedad: "salvo lo dispuesto en el apartado siguiente" o "...en los apartados siguientes", pasando en las leyes posteriores (Ley 40/1998, TR aprobado por RD 3/2004 y Ley 35/2006) a decir que "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": por tanto, se sustituye la denominación "incrementos y disminuciones" por la de "ganancias y pérdidas" patrimoniales, pero el concepto amplio es idéntico en todas ellas, siendo objeto después -en todo caso- de una depuración negativa, excluyendo, siempre en los apartados siguientes, diversos supuestos que, en principio, estarían comprendidos -o pudiera pensarse que lo están- en aquella fórmula amplia.

Por una parte, al objeto de evitar supuestos de doble cómputo en el Impuesto de determinados componentes de la renta, positivos o negativos, es decir, supuestos de doble imposición o -permítasenos el término- de doble "desimposición", se excluyen del concepto de incrementos o disminuciones de patrimonio determinadas variaciones, positivas o negativas, en el valor del patrimonio que están ya tomadas en consideración en la tributación por otros conceptos. Así el artículo 20.2 de la Ley 44/1978, decía, en su primer párrafo, que **"no son incrementos o disminuciones de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos, ni tampoco aquéllos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"**. Es lógico: entrañaría una duplicidad de cómputo en el Impuesto que se incluyese en el concepto que nos ocupa el **aumento o disminución** de valor del patrimonio generado por rendimientos **positivos o negativos** que, como tales, ya forman parte de la base imponible del IRPF (por ejemplo, rendimientos, positivos o negativos, del capital inmobiliario, de actividades económicas, etc); y lo mismo ocurriría si se sujetase a gravamen como incremento de patrimonio el **mayor valor de dicho patrimonio** como consecuencia de la afluencia al mismo de un bien cuya adquisición ya da lugar, por parte del adquirente, al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra, se excluyen del concepto **supuestos en los que la doctrina científica y la jurisprudencia cuestionan que se trate de verdaderas alteraciones en la composición del patrimonio**, por cuanto no está claro que sean verdaderos casos de transmisiones, sino de especificación o concreción de derechos, con aplicación del principio de subrogación real (puesto que el elemento nuevo tendrá, a efectos del Impuesto, la misma fecha y el mismo valor de adquisición que el originario). Son los casos que menciona el tercer párrafo del mismo artículo 20.2: "No se estimará que existen **incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de división de la cosa común, disolución de las sociedades gananciales** y, en general, **disolución de comunidades o separación de comuneros**".

Finalmente -y hemos alterado el orden de los párrafos del precepto porque en éste se recoge el supuesto que tiene ahora especial interés para nosotros-, el párrafo segundo del mismo artículo 20.2 dice lo siguiente: **"No son disminuciones patrimoniales las debidas al consumo o a liberalidades del sujeto pasivo, las pérdidas que procedan de actividades comprendidas en los artículos 14 al 18 de esta Ley, las originadas por el juego y las no justificadas, cualquiera que sea su origen."**

Se trata de exclusiones con razones de ser muy claras, algunas de las cuales no han experimentado cambios a lo largo de los sucesivos textos legales a que nos venimos refiriendo -lo que no significa que su significado esté exento de problemática-, como ocurre con las disminuciones patrimoniales debidas al consumo (a las que nos referiremos incidentalmente más adelante) o las no justificadas, etc. Otras, en cambio, se han introducido en un momento determinado para evitar el cómputo como pérdidas patrimoniales de supuestos, frecuentemente buscados por el contribuyente, en los que aparecería como pérdida patrimonial una supuesta disminución del valor del patrimonio que no existe o, al menos, no existe con carácter definitivo: es lo que ocurre con la introducida por la Ley 40/1989, recogida literalmente en el artículo 33.5 de la vigente Ley 35/2006, en el que se excluye del cómputo como pérdidas patrimoniales a "las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión", añadiendo que "esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial". Por el contrario, en ocasiones, han sido consideraciones sociales o de política económica, las que han llevado al legislador a excluir de tributación determinados supuestos de ganancias patrimoniales, como sucede con la exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto "con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de

dependencia severa o de gran dependencia" o "con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito", en los términos de las letras b) y d) del artículo 33.4 de la Ley 35/2006; o como sucedió con la Ley 18/1991, cuando estableció la no sujeción de "los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas"; etc.

SÉPTIMO.- Evidentemente, no pretendemos abordar el examen de los diferentes supuestos de exclusión del concepto de ganancias y disminuciones patrimoniales: nos interesa sólo uno concreto, que es el del precepto en que la Oficina Gestora pretende basar el rechazo de una disminución patrimonial como consecuencia de la diferencia negativa entre el valor de adquisición del 50% de uno de los inmuebles donado a sus hijos por la persona ahora reclamante y el valor del bien donado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es la exclusión que antes hemos subrayado con referencia a la Ley 44/1978: **"No son disminuciones patrimoniales las debidas... a liberalidades del sujeto pasivo"**. El significado del precepto -y ello ha sido tradicionalmente aceptado de forma pacífica- es que lo que antes hemos denominado pérdida económica, inherente a toda transmisión lucrativa, no es una disminución patrimonial a efectos del IRPF. Es decir, si en el patrimonio del sujeto pasivo, cuyo valor es 1.000, se dona un elemento (por ejemplo, un inmueble) que vale 100, automáticamente hay una disminución del valor del patrimonio, que se reduce a 900 (pérdida económica de 100); pero eso no significa que, a efectos del IRPF, exista una disminución patrimonial de 100: esto -y no otra cosa- es lo que quiere decir el precepto en cuestión; y ello no tiene nada que ver con que la salida de ese bien (por valor de 100) pueda haber generado un incremento de patrimonio de 60, si su valor de adquisición fue de 40, o una disminución de patrimonio de 15, si el bien se hubiese adquirido por el obligado tributario por un coste de 115. Obsérvese que **el precepto habla sólo de "disminuciones patrimoniales"** ("No son disminuciones patrimoniales"), **no habla, como los otros apartados del artículo 20, de "incrementos o disminuciones"**: ello es precisamente porque, conceptualmente, los casos que menciona en esa delimitación negativa del concepto **son supuestos que exclusivamente pueden ocasionar disminuciones del valor del patrimonio** (las debidas al **consumo**; las debidas a **liberalidades del sujeto pasivo** -en que sale un bien sin entrada de contraprestación alguna-; las **pérdidas de "rendimientos"** sujetos al Impuesto; las **pérdidas originadas por el juego** -sin perjuicio de la atenuación que se introdujo por la Ley 35/2006 en este punto, permitiendo el cómputo fiscal de las pérdidas de juego hasta donde alcanzasen las ganancias obtenidas en el mismo período.

Por consiguiente, no ofrece dudas, ni nunca las ha ofrecido, ni siquiera para la misma Administración tributaria: en la Ley 44/1978 la salida de un bien del patrimonio por una transmisión a título lucrativo (una liberalidad del sujeto pasivo) no genera una disminución de patrimonio (una pérdida patrimonial, en la terminología hoy vigente) por el importe del valor del bien, pero sí puede generar una pérdida patrimonial (disminución patrimonial), computable en el IRPF, si el valor de adquisición de ese bien fue superior al de enajenación; y la cuantía de esa pérdida será la diferencia entre ambos valores. En efecto, el precepto comentado no es obstáculo para que la Ley 44/1978 hable reiteradamente, como se ha expuesto, de disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones a título lucrativo, "inter vivos" y "mortis causa": lo único que significa es que la disminución del valor del patrimonio que -como decíamos- se produce necesariamente, por el valor actual del bien que sale (ya que no existe entrada alguna en contraprestación), esa bajada de valor del patrimonio -repetimos- no es computable en el IRPF del donante.

Pues bien, como vamos a ver, esta estructura de los incrementos y disminuciones patrimoniales (hoy, ganancias y pérdidas patrimoniales) es la que -en su esencia- ha llegado hasta la actualidad; y el significado del precepto que sirve de base a la liquidación ahora impugnada (artículo 33.5.c Ley 35/2006) es

exactamente el mismo del que acabamos de comentar, en el párrafo anterior, de la Ley 44/1978.

No supuso variación alguna en el punto que estudiamos la nueva redacción del artículo 20 por la Ley del IRPF por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

La siguiente Ley del IRPF fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, en la cual, se introducen modificaciones importantes en la tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio; así, se estableció -como hemos dicho- que "no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas" (artículo 44.1, segundo párrafo); se suprime definitivamente la "plusvalía del muerto" (artículo 45.5.a), al disponer que "no se someterán al impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo..."; etc. Sin embargo, el concepto de los incrementos y disminuciones de patrimonio se sigue formulando en términos idénticos (artículo 44.1) como "las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél" y la estructura de su configuración normativa sigue inalterable: con su delimitación negativa del concepto, estableciendo en su artículo 44.3.b), como hiciera el artículo 20.2 de la Ley 44/1978, que "no tendrán la consideración de disminuciones patrimoniales, ... las debidas: ...b) A donativos o liberalidades..."

La situación es idéntica en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: aunque se modifica ligeramente la literalidad del concepto de las que ya pasan a denominarse "ganancias y pérdidas patrimoniales", en esencia es el mismo. Según el artículo 31.1, "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". Y, en lo que ahora nos interesa, se mantiene la misma delimitación negativa del concepto, puesto que, según el artículo 31.5.c), **"no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ...c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades"**.

Como no podía ser de otra forma, idénticos a los términos que acabamos de ver son los recogidos en el TR de la LIRPF, aprobado por RD Legislativo 3/2003. Habremos de extraer, por tanto, las mismas conclusiones.

Por último, llegamos a la vigente Ley del IRPF, la Ley 35/2006, cuyos preceptos coinciden con lo hasta aquí expuesto en cuanto a la estructura normativa para configurar el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales: como en los casos anteriores, el concepto amplio prácticamente no ha variado y, en cuanto a la exclusión que ahora nos interesa, dice el artículo 33.5.c) exactamente lo mismo: **"no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ...c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades"**.

Pueden encontrarse opiniones en la doctrina en el sentido de que la redacción del artículo 31.5.c) de la Ley 40/1998, al sustituir el término "donativos" utilizado por las Leyes 44/1978 y 18/1991 por el de "transmisiones lucrativas inter vivos" favorecería la interpretación de la DGT en el sentido de excluir del concepto fiscal de pérdidas patrimoniales en su doble sentido: tanto la pérdida en términos económicos, que se produce siempre en las donaciones para el donante por la salida de bienes o derechos de su patrimonio, como la pérdida patrimonial que en su caso pudiera generarse por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Y, sin embargo -tampoco faltan opiniones en contrario-, no podemos compartir aquel criterio por diversas razones:

1ª) **En primer lugar**, porque entendemos que, **con el cambio de redacción mencionado -que se invoca citándolo sólo en parte- no se ha producido variación alguna real en el alcance de la delimitación negativa del concepto**

de disminuciones patrimoniales. En efecto, se habla, como hemos dicho, de sustitución del término "donativos" por el de "transmisiones lucrativas inter vivos" y no es así: lo que se excluye en del concepto de pérdidas patrimoniales en la Ley 44/1978 son "las debidas a **liberalidades del sujeto pasivo**" y en la Ley 18/1991 son "las debidas a **donativos y liberalidades**" y de ahí se pasa a la actual redacción (Leyes 40/1998 y 35/2006), en las que lo que se excluye son "las debidas a **transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades**". En nuestra opinión, aparte de las posibles redundancias existentes en las distintas redacciones, el contenido de la exclusión que nos ocupa no ha experimentado variación alguna y ello, tanto desde un punto de vista literal o gramatical, como desde un punto de vista técnico jurídico. En efecto, literal o gramaticalmente, según el Diccionario de la Lengua Española de la RAE, el término "liberalidad", único usado por la Ley de 1978, en la acepción que ahora más nos interesa, significa "disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya" (otra de las acepciones es "generosidad, desprendimiento"); así, pues, desde nuestro punto de vista, la exclusión se refiere a las transmisiones a título lucrativo por actos "inter vivos"(recordemos que la plusvalía del muerto desapareció con la Ley 40/1998, eliminación que consta hoy en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006).

En la Ley 18/1991 se añaden en el supuesto de exclusión los "donativos", término de significación dudosa -máxime si tenemos en cuenta la diferencia entre su concepto gramatical y jurídico, que inmediatamente comentaremos-, pero que, en cualquier caso, sin duda, es un concepto comprendido en el más amplio de "liberalidades", que acabamos de ver es equiparable a transmisiones a título lucrativo. Según la RAE "donativo" significa "dádiva, regalo, cesión, especialmente con fines benéficos o humanitarios". Por tanto, en la Ley 18/1991, el término "donativos" ni añade ni quita nada, puesto que el concepto que excluye dicha ley de las pérdidas patrimoniales sigue siendo el de transmisiones a título lucrativo por actos "inter vivos".

Y lo mismo ocurre con la redacción -idéntica- de las Leyes 40/1998, TR de 2004 y Ley 35/2006, en la que lo que se excluye del concepto de pérdidas patrimoniales son las debidas a "transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades". Nada que añadir a lo ya comentado, salvo -según nuestras conclusiones anteriores- la evidente redundancia en que incurre el precepto, que habría podido limitarse a excluir, como en los casos anteriores, las pérdidas debidas a transmisiones a título lucrativo por actos "inter vivos".

Pero es que, además, en sentido técnico jurídico, en el ámbito tributario, los términos "donativos" y "liberalidades" aparecen reiteradamente en las sucesivas leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades -siendo aplicables también en el IRPF, por la remisión normativa en materia de rendimientos de actividades económicas- y siempre son mencionados expresamente entre los supuestos de gastos no deducibles (por ejemplo, en el artículo 15.e) de la vigente LIS, Ley 27/2014, de 27 de noviembre), siendo generalmente equiparados a gastos o transmisiones de bienes sin contraprestación, directa o indirecta, que no son jurídicamente exigibles, todo lo cual corrobora lo que acabamos de exponer.

En conclusión, no creemos que a una variación tan insignificante -por no decir realmente inexistente- en la redacción de la norma pueda atribuírsele un cambio sustantivo de semejante alcance.

2ª) En segundo lugar, porque nuestro criterio resulta plenamente corroborado no sólo por la interpretación histórica -a la que hemos venido refiriéndonos hasta ahora-, sino también por la interpretación literal, sistemática, lógica y teleológica del precepto de la Ley 35/2006 a que nos venidos refiriendo, como pasamos a ver inmediatamente.

Evidentemente, no habrá pérdida fiscal si un padre dona a un hijo una cantidad de dinero, pero puede haberla si le dona cualquier otro bien de su patrimonio. Desde un punto de vista gramatical o literal, cabe llamar la atención sobre la

literalidad de la redacción del precepto del artículo 33.5 en sus letras b), c) y d) cuando dice que

"no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) ...

b) Las debidas al consumo.

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

d) Las debidas a pérdidas en el juego...

e)...

f)...

g..."

En nuestra opinión, la utilización de la expresión "las debidas" no es baladí y tiene una importante significación, puesto que aparece usada, en todos los textos legales reguladores del IRPF a que nos hemos venido refiriendo, exclusivamente con referencia a estos tres supuestos y, siendo muy numerosas las exclusiones que hace la ley del concepto de pérdidas y disminuciones patrimoniales -no en vano se ha dicho que la ley emplea mucho más texto en aclarar lo que no son que lo que son las ganancias y disminuciones patrimoniales-, sólo se usa y siempre se usa con referencia exclusiva a estos tres supuestos, que tienen algo en común, a diferencia de todos los demás; antes lo dijimos con respecto a la Ley 44/1978: son casos en los que de forma necesaria e inmediata se produce una pérdida: por el consumo; por la salida de un bien del patrimonio del donante que entraña en todo caso una transmisión lucrativa por actos inter vivos; o por la existencia de una pérdida en el juego. Por eso dice y ha dicho siempre la ley "las debidas", mientras que, en los demás casos utiliza otras expresiones porque en ellos puede, o no, existir una pérdida: así, "las derivadas de...", "con ocasión de...", etc.

En este sentido, cabe subrayar que la exclusión del concepto de pérdidas patrimoniales que hace el propio precepto en cuanto a "las debidas al consumo", está haciendo referencia al consumo de bienes perecederos o a la parte consumida (amortización o depreciación por el uso) de los bienes de consumo duradero, puesto que la enajenación de bienes de consumo duradero sí puede dar lugar a una disminución patrimonial, como ha admitido reiteradamente la DGT.

*Por tanto, si los apartados mencionados se están refiriendo exclusivamente a supuestos en que necesariamente se produce una disminución del valor del patrimonio, lo que está excluyendo el artículo 33.5.c) LIRPF -y todas las leyes anteriores- es únicamente lo que antes denominamos "pérdida patrimonial económica", que es la que necesariamente se produce en los tres casos mencionados (puesto que en todos ellos sale un bien sin entrada de otro en contraprestación), **no excluyéndose la pérdida patrimonial fiscal, generada por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación del bien.***

*A la misma conclusión nos conduce la **interpretación sistemática**. En efecto, de no aceptarse la interpretación que estamos sosteniendo, carecerían por completo de sentido los preceptos de los artículos 34, 35 y 36 de la propia Ley 35/2006. Veámoslos:*

*El artículo 34 contiene la norma general en cuanto al **"importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales"** y en su apartado 1 dice:*

"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.

b) En los demás supuestos, ..."

Tras referirse el artículo 35 a las transmisiones a título oneroso, el artículo 36 aparece bajo el epígrafe de "transmisiones a título lucrativo", disponiendo en su primer párrafo lo siguiente:

"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."

Parece claro que, puestos estos preceptos en relación con el que nos ocupa e interpretando los unos con los otros, en ningún caso podemos concluir que el artículo 33.5.b) LIRPF pueda estar excluyendo del concepto de pérdidas patrimoniales las que se generen, en su caso, en las transmisiones a título lucrativo por actos "inter vivos".

Señalemos que estos mismos preceptos o muy semejantes han existido en todas las leyes reguladoras del IRPF anteriores a la vigente (Vide. artículos 45.1.a) y 47 de la Ley 18/1991 y artículos 32.1, 33 y 34 de la Ley 40/1998).

También con arreglo a una interpretación lógica existe un argumento importante desde nuestro punto de vista: ¿por qué habría de excluirse del cómputo de la pérdida patrimonial, por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación, al padre que dona un determinado bien a su hijo, cuando si el padre vendiese el bien en primer lugar y donase seguidamente el importe a su hijo nadie cuestionaría la pérdida patrimonial y el resultado podría ser muy semejante o, según los casos, idéntico? El resultado es prácticamente el mismo y, en función de la fungibilidad del bien donado, podría suceder que fuera idéntico (por ejemplo, padre que vende acciones cotizadas en bolsa, computando la pérdida existente, le dona el dinero al hijo y éste, acto seguido, compra las mismas acciones); y, sin embargo, el tratamiento fiscal en el IRPF, de no aceptarse nuestra posición, sería radicalmente distinto.

Con todo, las más importantes consideraciones son las que derivan de la interpretación teleológica, que en este caso hemos de encontrarla en la concordancia con los principios constitucionales y, muy especialmente, en el principio de capacidad contributiva, así como en la equidad, que en todo caso es guía esencial en la labor interpretativa. Si tenemos en cuenta que las pérdidas o ganancias patrimoniales han de determinarse elemento por elemento, si un padre dona varios bienes a su hijo y admitiésemos sólo la sujeción al Impuesto de las ganancias, pero no la de las pérdidas, el resultado sería manifiestamente contrario a los principios enunciados. Baste poner un ejemplo: el padre compró 1.000 acciones de ... a 13 euros, otras 1.000 a 8 euros y otras 1.000 a 12,80 euros; dona las 3.000 acciones a su hijo siendo el valor de cotización de 10 euros. Lo cierto es que el valor de adquisición de las 3.000 acciones donadas es de 33.800 euros y que el valor de transmisión sería de 30.000 euros, lo que supondría una pérdida real de 3.800 euros; sin embargo, de entender que no son computables como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas inter vivos, no debería admitirse ni la pérdida generada en las primeras 1.000 acciones (-3.000 euros) ni la generada en las compradas en tercer lugar (-2.800 euros), con lo que el resultado fiscal de la operación sería una ganancia patrimonial de 2.000 euros, sujeta a tributación.

OCTAVO.- No debemos renunciar, por último, a reforzar la interpretación sistemática del precepto que nos ocupa. Antes la hemos hecho poniéndolo en relación o en el contexto del conjunto de la regulación del IRPF, pero la misma interpretación sistemática -plenamente ortodoxa en el terreno de la hermenéutica jurídica- resulta si ponemos el precepto interpretado en el contexto más amplio

de la imposición sobre la renta en nuestro sistema tributario, lo que supone examinar el supuesto en cuestión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Al margen de que el Impuesto sobre Sociedades regulado por la Ley 61/1978 pudiera considerarse -sólo en alguna medida-, a la vista de su artículo 3, como un impuesto analítico, lo que cambia indiscutiblemente a partir de la Ley 43/1995, aquella Ley y las sucesivas redacciones de su artículo 15 (dadas por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, la Ley 17/1991, de 27 de mayo, la Ley 18/1991, de 6 de junio), relativo a "incrementos y pérdidas de patrimonio", se utilizan en gran medida preceptos literalmente coincidentes con los que antes vimos en la normativa del IRPF. En concreto, en todas ellas se dice literalmente lo que ya decía aquel artículo en los siguientes términos:

"Artículo 15. Incrementos y pérdidas de patrimonio....

3. Son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta de la Entidad transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa.

4. El importe de los **incrementos o disminuciones** de patrimonio será:

Primero. **En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa**, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales.

...

6. Cuando la adquisición **o la transmisión hubiere sido a título lucrativo** constituirán los valores respectivos aquellos que corresponderían o que se determinen por aplicación de las normas del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**".

Como dice en su exposición de motivos la Ley 43/1995, al enumerar los principales aspectos de la reforma que se incorporaría al Texto Refundido aprobado por el RD Legislativo 4/2004:

"El abandono de las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio) determina una notable simplificación del Impuesto y facilita su más perfecto engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable.

Adviértase que, excepto la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, los anteriores textos legales reguladores del Impuesto sobre Sociedades -TR de 22 de septiembre de 1922 y TR de 23 de diciembre de 1967- no contenían la clasificación de rentas anteriormente aludida."

Sin embargo, la desaparición del concepto no ha supuesto ninguna modificación en el problema que nos ocupa, puesto que **tanto la Ley 43/1995 como el TR y la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, siguen admitiendo que la transmisión a título lucrativo de un bien puede generar tanto un beneficio como una pérdida**, con la única particularidad de que a lo que se atiende no es ya al valor del bien adquirido o transmitido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino al valor de mercado. En efecto, el artículo 15 del TRILIS, reproduciendo lo que ya decía la Ley 43/1995, en su artículo 15, bajo el epígrafe "Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los **supuestos de transmisiones lucrativas y societarias**", dispone en su apartado 2: "Se valorarán por su **valor normal de mercado** los siguientes elementos patrimoniales: a) **Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo**", añadiendo el mismo artículo, en el tercer párrafo de su apartado 3 que "en la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido".

|En idénticos términos se expresa la vigente Ley 27/2014 en su artículo 17.

|Y, sin embargo, todos los textos reguladores del Impuesto sobre Sociedades, al enumerar las partidas no deducibles excluyen de su consideración como "perdida", no permitiendo la minoración de la base imponible de las transmisiones a título lucrativo. Por ello establecía -por citar sólo dos ejemplos- la Ley 61/1978, en su artículo 14 (letra f) , que no tendrían la consideración de partidas deducibles "las liberalidades, cualquiera que fuere su denominación" y la Ley 27/2014, en su artículo 15 (letra e), que no serán deducibles "los donativos y liberalidades". **En definitiva, 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: es la conclusión a que llegábamos en el IRPF.**

|Ni desconocemos la prohibición de la analogía contenida en el artículo 14 LGT, ni lo que acabamos de hacer es una aplicación analógica de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para que pudiera hablarse de analogía, con arreglo al concepto que de la misma formula el artículo 4.1 del Código Civil, sería necesaria la existencia de una laguna o vacío normativo, que no existe en la regulación del IRPF en el caso que nos ocupa: lo único que hemos hecho -como dijimos al comienzo del presente fundamento jurídico- es ampliar la interpretación sistemática del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006 que hicimos en el fundamento anterior, enmárcándolo en el conjunto global de nuestra imposición sobre la renta, lo que nos reafirma en la conclusión anteriormente expuesta y nos lleva, junto a los fundamentos precedentes, a estimar la presente reclamación.>>

TERCERO.- Frente a dicha resolución el 4 de agosto de 2020 tuvo entrada en este TEAC el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en el que realiza, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Primera.- Considera el Director que la no inclusión en la declaración del IRPF de las pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas está prevista en el artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, no siendo adecuado el razonamiento del TEAR, y, sí el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT) en varias de sus consultas, entre ellas la V1870-18 , que en relación con la posible donación de un padre a sus hijos de una parte de un inmueble, establece: (...)

|"La donación del inmueble generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF. El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado, según el artículo 34, por la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, calculados en la forma establecida en los artículos 35 y 36 de la citada Ley, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

|Si se generase una pérdida patrimonial no se computará como tal por aplicación del apartado 5 del artículo 33, según el cual "No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

|(...).

|c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos intervivos o a liberalidades.

|(...)."

|El objetivo del legislador con esta medida era el de "eliminar la posibilidad de que los contribuyentes pudieran incorporar a sus declaraciones pérdidas

derivadas de meras liberalidades, es decir, de actuaciones que dependen únicamente de la voluntad de contribuyente. No podemos perder de vista que estamos ante un impuesto, por lo que no es posible incorporar cualquier pérdida voluntaria del contribuyente, no relacionada con ninguna actividad generadora de recursos."

Segunda.- No comparte la conclusión del TEARCV en relación con el análisis que efectúa de la evolución histórica del actual artículo 33.5 LIRPF, y especialmente del apartado c), desde la entrada en vigor de la Ley 44/1978. La Ley 44/1978 en su artículo 20.3 establecía que se podían aplicar en la declaración del IRPF las pérdidas que se pusieran de manifiesto en una transmisión lucrativa; y asimismo, especificaba que la pérdida no sería la disminución total del patrimonio, sino la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión, estableciendo en el artículo 20.7 que este último valor se calcularía según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Pero esta normativa se modificó con la Ley 18/1991 eliminándose la mención al cómputo de las diferencias de valor que se pusieran de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. El cambio en la normativa a partir de la Ley 40/1998, sirvió para despejar las dudas planteadas con la normativa anterior, y en la actualidad, tal reducción sólo aparece admitida por el legislador (y en determinadas condiciones) cuando la transmisión a título lucrativo satisface algún fin considerado de interés general o utilidad pública, como sucede con los donativos a asociaciones de utilidad pública y supuestos análogos.

Tercera.- Se opone también el Director a las argumentaciones que realiza el TEAR acerca de la interpretación gramatical o literal del artículo 33.5.c) LIRPF que, a juicio del recurrente, son únicamente opiniones subjetivas del Tribunal, sin una fundamentación clara.

En primer lugar, y en relación con el análisis que hace el Tribunal del hecho de que en las letras b, c, d, del artículo 33.5, se recoja la expresión "las debidas", considera el Director que, de acuerdo con el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación literal de la norma es la que se basa en el "sentido propio de sus palabras", y en su opinión la interpretación literal en este caso es clara: no se pueden computar las pérdidas derivadas de las transmisiones lucrativas intervivos, sin que sean necesarios análisis más profundos, y por otra parte obvios, sobre la expresión "las debidas a". Por otro lado, entiende que la conclusión alcanzada por el TEAR va más allá del sentido propio de las palabras contenidas en el artículo, por lo que no la considera acertada.

Señala el Director que son varios los Tribunales que están de acuerdo con la interpretación literal de la norma que hace ese Departamento, sin necesidad de realizar otro tipo de análisis, y a estos efectos cita la sentencia 685/2019 (Rec.187/2018), de 01/02/2019, del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, en la que se analiza un supuesto de donación de usufructo, pronunciándose en los siguientes términos:

"Con fecha de 5 de julio de 2013 Doña ..., renunció por simple liberalidad al derecho de usufructo vitalicio que le correspondió en pago de sus derechos hereditarios, respecto al inmueble sito en la AVENIDA000 NUM000 de ..., con referencia catastral NUM001 .

La recurrente presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2013, declarando pérdidas patrimoniales por importe de 11.583,36 euros derivadas de la renuncia al usufructo vitalicio. Considera la parte recurrente que la renuncia al usufructo vitalicio sobre la vivienda no puede ser considerada como donación sino como una consolidación del dominio.

Pues bien, hemos de partir del artículo 467 del Código civil, que dice:

"El usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos, con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la

Ley, autoricen otra cosa ", constituyendo una de las formas de extinción del usufructo la renuncia del usufructuario, al amparo del artículo 513, en su regla cuarta del Código civil.

A efectos fiscales la renuncia del usufructo ya aceptado se considera como una donación al nudo propietario, al amparo del art. 51.6 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual:

"6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario."

En los mismos términos el artículo 41.6 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que dice:

"6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario. "

En consecuencia, la renuncia de un usufructo ya aceptado se considera a efectos fiscales como una donación al nudo propietario.

En el caso de autos, como queda expuesto, Doña ..., en fecha de 17 de junio de 2002 aceptó el usufructo vitalicio del inmueble sito en la AVENIDA000 NUM000 de ..., con referencia catastral NUM001 y posteriormente, el día 5 de julio de 2013 renunció por simple liberalidad al derecho de usufructo vitalicio que le correspondió en pago de sus derechos hereditarios, respecto al inmueble referido.

Como hemos visto la renuncia a un derecho de usufructo ya aceptado es una donación a efectos fiscales y la donación es un acto de liberalidad al amparo del artículo 618 del Código civil, que dice:

"La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa, en favor de otra, que la acepta".

El artículo 35.3, en su letra c) de la Ley 35/2006, señala que:

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

(...)

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

Por tanto, como quiera que la renuncia al usufructo vitalicio es un acto de liberalidad, la renuncia al usufructo ya aceptado no puede constituir una pérdida patrimonial, al amparo del artículo 33.5, en su letra c) de la Ley 35/2006.

Por tanto la parte actora declaró incorrectamente una pérdida patrimonial por importe de 11.583,36 euros, por lo que, a este respecto, la resolución es conforme a Derecho".

Y la sentencia 2970/2017 (Rec. 857/2015), de 22 de marzo de 2017, del TSJ de Madrid , que se refiere a aportaciones gratuitas de un socio a su sociedad:

"QUINTO .- Por último y respecto de lo alegado sobre que se ha vulnerado el art. 33 de la Ley 35/2006 en la liquidación provisional ya que en la ganancia patrimonial obtenida por la venta de las participaciones se debe tener en cuenta la pérdida sufrida por las aportaciones de los socios a la

| sociedad antes de su disolución para hacer frente a las deudas acumuladas, debe recordarse al actor que el art. 33. 5 c) expresamente determina que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades y que es evidente que las aportaciones a título gratuito efectuadas por el socio a la sociedad tienen el carácter de liberalidades con lo que era imposible su compensación con la ganancia patrimonial obtenida por la venta de las participaciones de la entidad ...

| Debe así de ser desestimado el recurso y de confirmarse la Resolución del TEAR.">>

Cuarta.- Se opone también el Director a la interpretación sistemática incluida en la resolución del TEAR que se basa en que en los artículos 34 y 36 de la LIRPF se hace referencia a las transmisiones lucrativas y a la forma en que debe calcularse el resultado de las mismas, por lo que, según el TEARCV, puestos estos preceptos en relación con el 33.5.c) en ningún caso se puede concluir que este último artículo pueda estar excluyendo del concepto de pérdidas patrimoniales las que se generen, en su caso, en las transmisiones a título lucrativo por actos "inter vivos".

Frente a ello, considera el Director que estos artículos constituyen el paso previo a lo dispuesto en el artículo 33.5. Primero se calcula el resultado de la transmisión lucrativa, y al resultado se le dará el trato que corresponda según dicho artículo 33.5.

Y por otro lado, señala el Director que la interpretación sistemática se obtiene del contenido del propio artículo 33.5:

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

| a) Las no justificadas.

| b) Las debidas al consumo.

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

Alega el Director que

<<Si la interpretación del TEARCV fuese correcta, todos los supuestos incluidos en el artículo 33.5 deberían referirse a la pérdida a efectos económicos, y no a la pérdida fiscal. Sin embargo, es claro que el artículo 33.5 se refiere a la no inclusión en la declaración de IRPF a lo que venimos denominando como pérdida fiscal.

A esta conclusión se puede llegar simplemente con el contenido de la letra a) del artículo, que se refiere a las pérdidas no justificadas, sobre las que no cabe duda que el objetivo del legislador es evitar su inclusión, tanto en términos económicos como fiscales.

También las letras e), f) y g) aclaran este punto, al indicar que las pérdidas no se pueden incorporar en el momento de la transmisión, pero sí más adelante, al cumplirse determinados requisitos. No hay duda tampoco de que en este punto el legislador se refiere a la pérdida fiscal, que es la que se quiere evitar incorporar en el momento de la transmisión inicial de los elementos afectados, permitiendo su incorporación a posteriori, cuando exista garantía de que esa pérdida se ha realizado.

Este criterio también es el sostenido por la sentencia del TSJ de La Rioja 446/2017 (Rec.243/2017), de 26 de octubre de 2017, relativa a la donación de una cantidad de dinero, considera que no son deducibles las pérdidas económicas en base al artículo 33.5:

"SEGUNDO .- Aduce, en primer lugar el recurso que si bien la demandante realizó en marzo de 2015 la venta de un piso a uno de sus hijos, que le produjo a la actora una ganancia patrimonial de 14.669,72 euros, días después y en mismo mes la actora y su

cónyuge donaron a su otro hijo la cantidad de 46.500 euros, y tal donación conforme a lo dispuesto en el citado artículo 33.5 de la Ley 35/2006 del IRPF constituye una pérdida patrimonial.

Dicha argumentación no puede ser acogida porque el referido art. 33.5 de la Ley del IRPF dispone que No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: (...) c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades y aunque el recurrente trata de sostener que de dicho precepto se desprende que la donación es una pérdida patrimonial, es evidente y manifiesto que lo que establece el precepto es que una donación no puede ser considerada como una pérdida patrimonial a efectos del impuesto del IRPF, de manera que, aparte de que, respecto de este caso, el sujeto pasivo ha de tributar por la ganancia obtenida por la venta del piso, no puede eliminar o compensar esa ganancia por el importe de una posterior donación pues ésta no constituye una pérdida patrimonial. Por tanto la argumentación que expresa el recurrente relativa al IRPF no es siquiera base alguna para considerar que, a efectos del subsidio por desempleo, la donación efectuada por la actora excluya la consideración de renta a la ganancia por la venta del piso obtenida por la actora, máxime cuando tampoco puede extraerse esa conclusión de lo dispuesto por el artículo 275.4 LGSS al que no hace referencia el recurrente en su argumentación".

Más adelante, el TEARCV refuerza su interpretación sistemática a través de un pequeño análisis de la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS), que finaliza concluyendo que en este impuesto sí que se permite deducir las pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas.

Sin embargo, este Centro Directivo considera que el efecto logrado por el TEARCV es el contrario al que se busca. El artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que se refiere a la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, establece:

"4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. (...)."

Es decir, la normativa del IS sí que permite de forma expresa la deducción de pérdidas procedentes de transmisiones lucrativas, justo lo contrario que la normativa del IRPF, tal y como se puso de manifiesto en la alegación segunda del presente recurso.>>

Quinta.- Por último, el Departamento considera asimismo erróneas la interpretación lógica y teleológica del TEARCV basadas en sendos ejemplos que recoge el TEAR, pues considera el Departamento que mezclan los conceptos de pérdida económica y fiscal. Y asimismo invoca la la sentencia del TSJ de Castilla y León 2555/2019 (Rec. 1020/2018), de 27 de mayo de 2019, que, señala el Director, deniega a un contribuyente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 33.5.c), por considerar que no se aportan razones para ello, y hace suyo un argumento de la Abogacía del Estado sobre la inexistencia de lesión del principio de capacidad económica:

"La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la hipótesis que se plantea en el escrito de demanda ni siquiera es la que regula el precepto transcrito, pues no se trata de la pérdida que pueda sufrirse por la transmisión a título oneroso de un bien recibido a título lucrativo sino, al revés, la transmisión a título lucrativo de bienes recibidos (a título oneroso o lucrativo); que si la transmisión tiene como causa la liberalidad del sujeto pasivo, ninguna lesión del principio de capacidad económica se deriva del hecho de que dicha transmisión no pueda dar lugar a una pérdida

patrimonial a efectos del IRPF y servir, de este modo, para reducir la cuota que correspondería de otro modo; que tal reducción sólo aparece admitida por el legislador (y en determinadas condiciones) cuando la transmisión a título lucrativo satisface algún fin considerado de interés general o utilidad pública, como sucede con los donativos a asociaciones de utilidad pública y supuestos análogos; y que en tales circunstancias, el recurso interpuesto por el actor no genera ninguna duda sobre la constitucionalidad de lo previsto en el art. 33.5.c) de la LIRPF que pueda dar lugar al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, habiendo tenido la Dirección General de Tributos la oportunidad de contestar consultas sobre la aplicación del art. 33.5.c) de la LIRPF en el mismo sentido expuesto (V4099-16, de 26 de septiembre de 2016).

(...)

Como venimos diciendo, el recurrente entiende que dicho precepto, al someter a gravamen una capacidad económica inexistente por no computar como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones lucrativas, vulnera el principio de capacidad económica que preside un sistema tributario justo ex artículo 31.1 CE, en cuya virtud " 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 ". Y en apoyo de su alegato propone un ejemplo/tabla comparativa entre dos opciones partiendo de un presupuesto fáctico -paquete de acciones con idéntica cotización recibidas por el mismo sujeto pasivo de dos grandes entidades financieras mediante donación y posteriormente transmitidas mediante venta en la misma fecha por distinto importe con arreglo a su respectivo valor de cotización- que, como significa la Abogacía del Estado, no se corresponde con el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 33.5 c) LIRPF, el cual no se refiere a pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión a título oneroso (venta, en el ejemplo propuesto por el recurrente) de un bien recibido a título lucrativo (donación), sino, al revés, a pérdidas patrimoniales sufridas por una transmisión a título lucrativo de bienes recibidos a título oneroso o lucrativo.

(...)

No es admisible, pues, que a la vista de la contestación a la demanda formulada por la Abogacía del Estado el recurrente pretenda rectificar su planteamiento en el sentido de que en su ejemplo -que reconoce que quizá no haya sido expresado de la mejor forma posible- daba por sentado que la transmisión a la que se refería era una transmisión lucrativa (donación), lo que, como hemos visto, no se compadece ni con la literalidad de su relato ni con las operaciones aritméticas que en teoría sustentaba su duda constitucional. En definitiva, en la demanda no se proporciona a la Sala elemento mínimo alguno que justifique el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad del indicado precepto, debiendo desestimarse el recurso."

Finaliza su escrito solicitando de este TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, de acuerdo con el artículo 33.5.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, las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas 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.

CUARTO.- Habiéndose dado traslado del presente recurso a la Sra. **Xy** que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, como lo dispone el art. 242.3 de la Ley 58/2003) a fin de que

en el plazo de un mes pudiera alegar lo que estimara procedente, no consta que la misma haya hecho uso de su derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- Solicita el Director recurrente que este Tribunal fije el siguiente criterio: "De acuerdo con el artículo 33.5.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, las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas 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">

El TEAR parte de la distinción de las pérdidas que, con ocasión de una transmisión lucrativa inter vivos se pueden producir en el transmitente: la pérdida económica y la pérdida fiscal .

Cuando una persona física tiene un bien o un derecho en su patrimonio, dicho elemento patrimonial tendrá para él un determinado "coste fiscal", o valor de adquisición.

Coste fiscal, o valor de adquisición de ese elemento patrimonial que -ex. art. 35.1 de la Ley 35/2006- estará formado por el resultado de sumar el importe real por el que lo haya adquirido, más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el mismo y los de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por él, y restarle el importe de las amortizaciones correspondientes en las condiciones que reglamentariamente se determinen; eso cuando ese elemento patrimonial lo haya adquirido a título oneroso, pues si lo hubiera adquirido a título lucrativo, el primer sumando del sumatorio anterior ya no será el importe real por el que lo haya adquirido, sino -ex. art. 36 de la Ley 35/2006- el valor que dicho tuviera al momento de su adquisición aplicando las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante el "ISD"), sin que pudiera exceder de su valor de mercado entonces.

Habiendo transcurrido un tiempo durante el que ha formado parte de su patrimonio, el referido elemento patrimonial tendrá en ese momento un determinado valor aplicando las normas del ISD, sin que pueda exceder de su valor de mercado en ese momento posterior.

Cuando una persona física transmite gratuitamente un elemento patrimonial, se produce en el transmitente un empobrecimiento económico evaluable en el valor de lo transmitido al momento de efectuar tal transmisión, que produce un reflejo enriquecimiento en el adquirente. Ese valor de lo transmitido al momento de efectuar la transmisión al que nos hemos referido en el párrafo anterior - valor en el momento de salida aplicando las normas del ISD, sin que pueda exceder de su valor de mercado-es la pérdida económica que el transmitente sufrirá con motivo de la transmisión lucrativa inter vivos a que se refiere el TEAR en su resolución .

Pérdida económica que, por ello, nada tendrá que ver con el "coste fiscal" o valor de adquisición de tal elemento para el transmitente, pues será el valor de lo transmitido al momento de hacer la transmisión lucrativa; con lo que será la misma con independencia de lo que al transmitente le haya constado el elemento transmitido, y necesariamente se producirá en toda transmisión lucrativa inter vivos, por el valor de lo transmitido en el momento de llevarla a cabo.

Pero lo cierto es que, en los términos antes expuestos, ese valor en el momento de la salida del elemento patrimonial podrá ser igual, inferior o superior al "coste fiscal", o valor de adquisición de ese elemento patrimonial para el transmitente;

con la consecuencia de que, si es superior al "coste fiscal", se habrá producido una diferencia entre ambas magnitudes, una ganancia fiscal en el transmitente, mientras que si es inferior al "coste fiscal" se habrá producido una diferencia entre ambas magnitudes que es la que el TEAR denomina en su resolución como pérdida fiscal del transmitente.

A diferencia de la pérdida económica, la pérdida fiscal no necesariamente se producirá en toda transmisión lucrativa inter vivos, pues habrá transmisiones cuyo resultado fiscal será una ganancia patrimonial, y algunas en las que no habrá resultado fiscal ni negativo ni positivo: cuando coincidan el valor de adquisición del elemento transmitido y su valor de salida (el valor del mismo aplicando las normas del ISD, sin que pueda exceder de su valor de mercado).

Lo que se debate en el presente recurso es si, caso de producirse esa "pérdida fiscal", debe integrarse en la base imponible del I.R.P.F. del transmitente porque, en lo que no hay discrepancia alguna es en que la "pérdida económica" no debe tenerse en cuenta nunca, pues su importe nunca debe acceder a la base imponible del I.R.P.F. del donante.

Partiendo de la anterior distinción, el T.E.A.R. de la Comunidad Valenciana considera que tales pérdidas fiscales del transmitente deben acceder a la B.I. del sujeto pasivo concernido, minorando su base imponible (B.I.) en los términos previstos en la normativa del Impuesto.

Frente a ello, el Director considera que dichas pérdidas no pueden computarse en la base imponible del IRPF y ello por impedirlo lo dispuesto en el art. 33.5.c) de la Ley 35/2006, que dispone:

"5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades".

TERCERO.-La Ley 35/2006, dedica su Tit III cap II Sección 4, artículos 33 a 39^a a las "ganancias y pérdidas patrimoniales".

En el art. 33, bajo la rúbrica "concepto", comienza en su apartado 1 definiendo las ganancias y pérdidas patrimoniales como *"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"*, recogiendo en los siguientes apartados los supuestos en los que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio (apartado 2); aquellos en los que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (apartado 3); las ganancias patrimoniales exentas; y finalmente en su apartado 5 las pérdidas patrimoniales que no se computaran como tales, entre las que se encuentran *"Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "intervivos" o a liberalidades. "*

A continuación establece, en su artículo 34, la norma general para calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales definidas en el artículo 33; determinando en los artículos 35 y 36 los componentes de los valores de adquisición y transmisión según la misma sea onerosa(art. 35) o lucrativa (art. 36):

"Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

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.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo. "

"Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

"Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

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.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes."

Finalmente, el artículo 37 recoge normas específicas para el cálculo del importe de la ganancia o pérdida patrimonial en determinados supuestos y los artículos 38 y 39 regulan, respectivamente, las ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión y las ganancias patrimoniales no justificadas

CUARTO.- Anticipa este Tribunal que comparte el criterio del Director recurrente.

Tal y como señala el TEAR, el artículo 12 de la LGT, en su apartado primero, dispone que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil", estableciendo el artículo 3 del Código Civil, en su apartado primero, que "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".

No obstante, debe asimismo tenerse en cuenta que, como ha considerado la jurisprudencia y doctrina, "ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus", lo

que supone que si el texto de la norma es claro, preciso e inequívoco, no existiendo desajuste entre sus términos y su significado final, el intérprete desde limitarse a su mera constatación y aplicación. Pues siendo la norma clara y unívoca, no admite más que una interpretación, careciendo de sentido que se intentaran realizar otras interpretaciones distintas, pues las mismas únicamente llevarían a oscurecer lo que es claro, a distorsionar su significado y, en definitiva, a tergiversar la clara voluntad del legislador.

Y para este Tribunal el texto de la ley, el art 33.5 c) de la Ley 35/2006 es claro, de forma que cuando expresamente dispone que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos íter vivos, entiende este Tribunal que, de forma clara, el legislador está excluyendo expresamente de la integración en la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la ley y que, como resulta asimismo de forma clara de los artículos 34 y 36 LIRPF, son aquellas que se producen por la diferencia entre el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el valor de adquisición del bien transmitido.

Una transmisión a título lucrativo puede generar una ganancia o pérdida patrimonial según que el valor de adquisición sea menor o mayor que el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento de su transmisión. Y la norma lo que dice es que se excluya de su cómputo sólo si resulta una pérdida patrimonial, no si resulta una ganancia. La diferenciación que hace el TEAR entre la pérdida económica y la pérdida fiscal no encuentra apoyo en la LIRPF, pues esta ley únicamente contempla el concepto fiscal de pérdida patrimonial: lo define en el art. 33, denominándolo pérdida patrimonial, lo delimita, estableciendo cómo ha de determinarse su importe, en los artículos 34 a 36, y, una vez determinado ese importe, si procede de una transmisión lucrativa intervivos, lo excluye del cómputo en su apartado 3 letra c) si resulta una pérdida patrimonial, pero no si resulta una ganancia.

Como decimos, la letra de la norma es clara y es fruto de la decisión del legislador que, frente a la admisión del cómputo en base imponible de estas pérdidas fiscales en la Ley 44/1978, sin embargo decide posteriormente su exclusión, y a estos efectos procede a modificar la normativa. Según el TEAR, la interpretación histórica avala su criterio, pues en su opinión, a las modificaciones en la redacción de las normas desde la Ley 44/1978 hasta la vigente Ley 35/2006 no se les puede atribuir un cambio sustantivo tal que sustente el criterio del Director recurrente. Sin embargo, no comparte este Tribunal dicha apreciación

La Ley 44/1978 en su artículo 20 establecía lo siguiente:

|Artículo 20.

|1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

|2. No son incrementos o disminuciones de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos, ni tampoco aquellos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

|No son disminuciones patrimoniales las debidas al consumo o a liberalidades del sujeto pasivo, las pérdidas que procedan de actividades comprendidas en los artículos 14 al 18 de esta Ley, las originadas por el juego y las no justificadas, cualquiera que sea su origen.

|No se estimará que existen incrementos o disminuciones de patrimonio, en los supuestos de división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales o de la extinción del régimen de participación de los cónyuges, y en general, disolución de comunidades o separación de comuneros.

3. Son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa.

Como señala el Director recurrente, la propia ley establecía en el apartado 3 del artículo 20 que se computarían en la renta del transmitente, las pérdidas que se pusieran de manifiesto en una transmisión lucrativa. Y especificaba que la pérdida no sería la disminución total del patrimonio, sino la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión (art. 20.4), estableciendo en el artículo 20.7 que este último valor se calcularía según las normas del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es decir, expresamente se admitía el cómputo de las pérdidas fiscales por transmisiones lucrativas inter vivos.

Esta normativa se modificó con la Ley 18/1991 en la que se seguía hablando de incrementos y disminuciones patrimoniales, y en el artículo 44.3 establecía que *"No tendrán la consideración de disminuciones patrimoniales, además de las no justificadas, las debidas: (...;) b) A donativos o liberalidades (...;)"*. Sin embargo, 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. Supresión ésta a la que no hace referencia alguna el TEAR en su resolución y que supuso la eliminación de la posibilidad de deducir las pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas. Y eliminación debida a una decisión expresa del legislador.

Y, como señala el recurrente, cualquier duda que pudiera existir acerca de si la Ley 18/1991 había excluido la posibilidad de deducir en las transmisiones lucrativas inter vivos tanto la pérdida en términos económicos, como la pérdida patrimonial (diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión (valor ISD)) la despejó la ley 40/1998, 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 35/25006: *"No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "intervivos" o a liberalidades. "*

Tampoco las argumentaciones restantes realizadas por el TEAR llevan a concluir que la voluntad del legislador, plasmada en el artículo 33.5 c) LIRPF no fuera la de excluir del cómputo de la bases imponible de dicho impuesto esas "pérdidas fiscales por transmisiones lucrativas inter vivos".

Frente a la clara dicción de la norma, la utilización de la expresión «las debidas a» [en las letras b), c) y d) del art. 33.5 de la Ley 35/2006], mientras que en las letras e) f) y g) del mismo precepto se da entrada a otros supuestos de no cómputo de pérdida patrimonial con la expresión "las derivadas de" no puede considerarse que tenga la importante significación que le atribuye el TEAR. Todos los supuestos se refieren a pérdidas patrimoniales que, como hemos dicho, es un concepto definido claramente en la Ley del IRPF, y claramente un concepto fiscal, sin que pueda atribuirse a la mera utilización de una expresión distinta, pero equivalente ("pérdidas patrimoniales debidas a (o derivadas de o producidas con ocasión de) transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades") la relevancia que pretende el TEAR. No es factible pensar que bajo una tan sutil diferencia terminológica se asiente la mención a distintos tipos de pérdida patrimonial (las que venimos denominando "económica" y "fiscal") y, más aun, dando entrada en la Ley a la primera de ellas que, como hemos dicho, no tiene ninguna otra presencia en la misma.

Asimismo, la no integración en la base imponible del IRPF de esas pérdidas fiscales no supone, como señala el TEAR, que carezcan por completo de sentido los preceptos de los artículos 34,35 y 36 de la Ley 35/2006 . Ya se ha indicado que dichos artículos regulan con carácter general la forma de determinar y cuantificar una posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión patrimonial. Los artículos 35 y 36 LIRPF, especifican los elementos que forman el valor de adquisición y el de transmisión en las transmisiones a título oneroso y en las transmisiones a título lucrativo, respectivamente, pudiendo

resultar de la alteración patrimonial una ganancia o una pérdida patrimonial. Ello no impide que la ley, en el artículo 33, con carácter específico, fije supuestos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, prevea casos en los que las pérdidas patrimoniales no se computen a efectos fiscales o establezca determinados supuestos de exención de las ganancias patrimoniales. Y eso es lo que ocurre en el 33.5 c) en el que expresamente la ley reconoce que pueden existir dichas pérdidas pero que no son computables fiscalmente. De forma que no se produce un choque entre el artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006 y los artículos artículos 34.1 a) y 36 de dicha Ley. Como señala el recurrente, para determinar si de una transmisión lucrativa se deriva una ganancia o una pérdida y, por lo tanto, si este resultado se debe incluir o no en la declaración del impuesto, es necesario establecer unas normas comunes para el cálculo del mismo. Una vez calculado el resultado de la transmisión lucrativa el artículo 33.5.c) determina que, de ser dicho resultado negativo, no será computable fiscalmente.

Tampoco puede acogerse el argumento del TEAR que invoca la regulación de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. La interpretación sistemática que propone el TEAR no puede llevar a desconocer la solución legal que expresamente se contempla en el IRPF (en el citado 33.5.c)) para aplicar la que, expresamente también, se reconoce en la Ley del impuesto sobre Sociedades (en el artículo 15.3 de TRLIS y en el 17.5 de la Ley 27/2014). Todo lo contrario. La claridad con la que la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la integración en la base imponible de las pérdidas patrimoniales producidas en una transmisión lucrativa ratifica que esa no es la solución legal en el IRPF. Sencillamente, estamos ante regulaciones distintas propias de impuestos también distintos.

El Impuesto sobre Sociedades es de carácter sintético, no contempla la categoría de ganancias y pérdidas patrimoniales, no siendo ajeno nuestro ordenamiento jurídico a la existencia de regulaciones asimétricas en ambos impuestos consecuencia de concretas medidas de política tributaria establecidas para cada impuesto por el legislador, del mayor control que proporciona la obligación de llevanza de contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades, o de cualesquiera otras medidas para evitar riesgos fiscales que se introducen en la normativa porque el legislador expresamente así lo dispone. A esta finalidad, evitar riesgos fiscales, responden otras significativas diferencias entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, como, por ejemplo, la ausencia del anticipo del gasto vía provisiones, o las muy limitadas posibilidades de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores propias del IRPF. Y ésta es, estima este Tribunal, la razón del artículo 33.5 c) LIRPF, que ha de encontrarse en el intento de evitar situaciones de riesgo de elusión fiscal, y de difícil control, mediante el uso de donaciones con pérdidas, que, una interpretación de la norma como la preconizada por el TEAR, favorecería.

Y también han de rechazarse las argumentaciones del TEAR relativas a que su criterio se ve corroborado por la interpretación teleológica del artículo 33.5 c) LIRPF.

Como acabamos de indicar, la solución legal que venimos comentando, la exclusión legal del cómputo de pérdidas generadas en transmisiones a título gratuito, presenta una finalidad clara: la evitación de situaciones de riesgo fiscal, por lo que no cabe, desde el punto de vista teleológico, la búsqueda de interpretaciones diferentes a la que la literalidad de la norma ofrece.

Así, como señala el Director recurrente, el legislador con esta medida elimina la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de la voluntad del contribuyente. Esta proscripción del cómputo de pérdidas voluntarias que, obvio es decirlo, bien pueden esconder intenciones nada altruistas ni generosas como la planificación de mecanismos de elusión fiscal, puede sustentarse también en el juicio negativo que el legislador hizo de la posibilidad de que deba integrarse en la base imponible el resultado de una libre decisión de despatrimonialización (como ocurre también con el consumo y con las distintas formas de aplicación de rentas

no reconocidas como gasto fiscal por la ley) como mantenía la Abogacía del Estado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 2555/2019 (Rec. 1020/2018), de 27 de mayo de 2019, en su argumentación sobre la inexistencia de lesión del principio de capacidad económica:

"; que si la transmisión tiene como causa la liberalidad del sujeto pasivo, ninguna lesión del principio de capacidad económica se deriva del hecho de que dicha transmisión no pueda dar lugar a una pérdida patrimonial a efectos del IRPF y servir, de este modo, para reducir la cuota que correspondería de otro modo;

En todo caso nos encontramos ante una norma vigente que no ha sido declarada ilegal ni contraria a la constitución y que por ello ha de ser aplicada por la Administración Tributaria.

Y en relación con la interpretación lógica, el TEAR parte de asimilar dos supuestos que no pueden considerarse semejantes, un primer supuesto que supone una sola operación, la donación del padre al hijo de un elemento patrimonial, y un segundo que supone dos operaciones en las que no solo intervienen el padre y el hijo, sino un tercero: compraventa por tercero (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas) y posterior donación del efectivo por el padre al hijo. No obstante, la existencia de distintas consecuencias fiscales, además de civiles y mercantiles, dependiendo del negocio jurídico al que libremente opte el interesado, no puede considerarse argumento para no aplicar una norma tributaria que es clara en su dicción, y que apoya esa diferente solución tributaria en el muy distinto nivel de riesgo fiscal que presentan unos y otros negocios jurídicos.

Por todo ello, debe concluirse que, de acuerdo con el artículo 33.5.c) de la LIRPF 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

Finalmente, debe resaltarse que éste es el criterio que ha venido manteniendo y mantiene la Dirección General de Tributos en diferentes Consultas, entre ellas la V2440-10 de 15-11-2010 y V1970-18; que también mantenía el propio TEAR de la Comunidad Valenciana hasta que, en fecha 30 de septiembre de 2019 ha procedido a cambiar su criterio en la resolución objeto del presente recurso; y que igualmente sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Sentencias de 1 de febrero de 2019 (recurso contencioso-administrativo nº 187/2018), de 28 de mayo de 2020 (recurso contencioso-administrativo nº 898/2019) y de 23 de julio de 2020 (recurso contencioso-administrativo nº 1062-2019). En particular, en esta última el Tribunal, con expresa referencia, rechaza el criterio de la resolución del TEAR de 30-9-2019, señalando lo siguiente en sus Fundamentos de Derecho (el subrayado es nuestro):

| <<PRIMERO.-

| (...)

La parte actora alega en la demanda que la resolución impugnada no es conforme a derecho por los siguientes motivos. Primero, la cuestión de fondo discutida es exclusivamente jurídica puesto que no se cuestiona los valores de adquisición y de transmisión de los bienes donados y consiste en determinar si las pérdidas patrimoniales derivadas de esa transmisión lucrativa e inter vivos de bienes muebles e inmuebles y formalizada en escritura pública notarial debe ser o no computada para la base imponible del IRPF, y compensadas con las ganancias patrimoniales también declaradas derivadas de diversas transmisiones a título gratuito que constan en la escritura de donación de fecha 31 diciembre 2012, por la que la interesada dona a sus hijos unas viviendas, plaza de garaje, fincas rústicas, depósitos de valores y unos turismos. Expone que, en la declaración de la renta de 2012 se incluyeron en la casilla 350 como pérdidas por transmisión

de acciones negociadas en mercados oficiales un importe de 257.334,75 euros y, en relación con los inmuebles, como pérdida patrimonial por otros elementos patrimoniales (casilla 387) 14.114,61 euros y como ganancia patrimonial reducida no exenta (casilla 388) 225.915,86 euros; todo ello daba lugar a un saldo neto de pérdidas a imputar en la base imponible del ahorro de 45.533,50 euros (casilla 445). Por el contrario, la propuesta de liquidación computaba a cero las pérdidas por acciones y a cero también las pérdidas por inmuebles (y con ello a cero también el saldo neto de pérdidas), mientras que las ganancias por inmuebles las computaba por su entero valor de 225.874,52 euros (casilla 443). Expone que una correcta interpretación del artículo 33. 5.c) de la LIRPF exige distinguir entre "pérdida patrimonial económica" y "pérdida patrimonial fiscal", la primera, que hace referencia al valor del bien donado en el momento de dicho acto jurídico, es a la que se refiere aquel precepto y que por tanto está excluida de la base imponible; por el contrario, la segunda, consistente en la eventual diferencia negativa entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de lo donado, no puede quedar equiparada a la anterior, con la consecuencia añadida de que debe integrar la base imponible; en este sentido, cita los razonamientos obiter dicta de la sentencia del TS de 9 de febrero de 2016 (recurso contencioso número 325/2015) y la resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 2019. Alega que constituye un ejemplo de injusticia material y formal entender que las pérdidas fiscales por la diferencia negativa entre el valor de adquisición y de transmisión por donación no pueden integrar la base imponible del ahorro en el IRPF porque entran dentro del concepto de pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos, precisamente exceptuadas a estos efectos por el artículo 33. 5.c) de la LIRPF. Por tanto, considera que la base imponible viene determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, y ha de incluir las ganancias (si lo segundo es mayor que el primero) pero excluir las pérdidas en este sentido fiscal (si el primero es mayor que el segundo) resulta absurdo, pues lo que pretende la norma es no atribuir fraudulentamente la condición de pérdida patrimonial a tales efectos al entero valor del bien transmitido. Además, supone incrementar de forma artificial y exponencial la cuota tributaria para gravar capacidades económicas inexistentes, en supuesto rayano con el abuso del derecho y determinante de que el artículo 33.5.) de la LIRPF, entendido como lo hace la Administración tributaria y la resolución impugnada, resulta contrario a derecho y al artículo 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , conforme al cual " Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica....". (...)

(...)

TERCERO.-

En cuanto a la cuestión de fondo suscitada, como sostienen ambas partes en este litigio en sus respectivos escritos de alegaciones, la controversia existente entre ellas es meramente jurídica y se concreta en determinar si procede la compensación de las pérdidas patrimoniales declaradas por la recurrente con las ganancias patrimoniales también declaradas derivadas de las diversas transmisiones a título gratuito que constan en la escritura de donación de fecha 31 diciembre 2012, por la que la interesada dona a sus hijos unas viviendas, plazas de garaje, fincas rústicas, depósitos de valores y unos turismos.

Y esta cuestión ha sido resuelta por esta Sala, en la sentencia de 28 de mayo de 2020 (JUR 2020, 191714) , dictada en el recurso número 898/19, en un supuesto análogo al aquí debatido, en la que hemos dicho:

"La respuesta a dicha cuestión es clara y evidente, pues el artículo 33.5.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) aplicable al caso prevé que, «no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a

transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades». Por lo tanto, el menor valor del patrimonio de la obligada tributaria que se evidenció cuando donó a sus hijos determinados activos financieros, no puede computarse como pérdidas patrimoniales, porque la ley expresamente lo prohíbe y la Ley, claramente, vincula a todos, conforme lo establecido en los artículos 9.1 , 103.1 y 117.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

III. Es cierto que la redacción del precepto reseñado puede no estar todo lo bien coordinada que fuese deseable con otros artículos del mismo texto legal, pero es ineludible concluir que la voluntad del legislador que no se computen como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades, que es el supuesto en que se halla la actora. La argumentación que se recoge en la demanda, intentando diferenciar supuestos en los que se produce una pérdida patrimonial respecto de otra y según el origen sea voluntario u otro, choca con el tenor literal de la ley que impide, en todo caso, considerar esos deterioros económicos como se pretende por la demandante, se está así, buscando un trato diferente cuando la ley no lo hace, infringiéndose el aforismo «ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus» y que impide acoger la tesis de la parte que promueve el presente proceso, por lo que debe desestimarse la demanda interpuesta y confirmarse la resolución dictada."(...)»>>

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda **ESTIMARLO**, fijando el criterio 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 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.