

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3746/2020, DE 31 DE MAYO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. No integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas generadas como consecuencia de transmisiones realizadas a título lucrativo.

Corrigiendo lo dispuesto por el TEAR de la Comunidad Valenciana, en resolución de 30 de septiembre de 2019, considera el TEAC que las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas no deben computarse en la base imponible del IRPF. A esta conclusión se llega partiendo de la literalidad de la norma, concretamente de la redacción del artículo 33.5 c) de la Ley 35/2006, el cual, según el Tribunal, es claro y no admite interpretaciones distintas a la de excluir las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*.

De este modo, no se admite la argumentación del TEAR basado en la distinción entre pérdida fiscal y económica, siendo computable, únicamente, la primera, puesto que la Ley del Impuesto, cuando regula las ganancias y pérdidas patrimoniales, se refiere solo a la pérdida fiscal.

Fundamentos de derecho

(...)

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 *inter 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 *inter vivos*, 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

(...)

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 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;

(...)