

TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES POR TRANSMISIONES LUCRATIVAS EN EL IRPF. UNA VALORACIÓN CRÍTICA DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO: STS DE 12 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 8830/2022

Consuelo Arranz de Andrés

Profesora titular de Derecho financiero y tributario, acreditada como catedrática

Investigadora de SANFI

Universidad de Cantabria

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-4197-4333>

Resumen

Desde una perspectiva crítica, se analiza en este comentario la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2024 por la que se declara que no procede computar las pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión lucrativa *inter vivos*, aunque en unidad de acto se computen las ganancias derivadas del mismo tipo de transmisiones.

Palabras clave

Ganancias y pérdidas de patrimonio, transmisiones lucrativas, principios de capacidad económica y equidad.

Abstract

From a critical perspective, this commentary analyzes the Supreme Court's Ruling of April 12, 2024, which declares that it is not appropriate to compute the capital losses revealed on the occasion of a lucrative *inter vivos* transfer, even if the gains derived from the same type of transfers are computed in a single act.

Keywords

Capital gains and losses, lucrative transfers, principles of economic capacity and equity.

Cómo citar: Arranz de Andrés, C. (2024). Tratamiento de las pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas en el IRPF. Una valoración crítica de la doctrina del Tribunal Supremo: STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 237-248.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Interpretación literal de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF (acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma)
 - 4.2. Interpretación teleológica, histórica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF
 - 4.3. Influencia de los principios de capacidad económica y equidad
 - 4.4. Conclusiones finales: alguna propuesta de *lege ferenda*

1. Doctrina del tribunal

En interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de dicho impuesto, las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

2. Supuesto de hecho

La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia inició actuaciones inspectoras de alcance parcial respecto del IRPF del contribuyente al objeto de comprobar las pérdidas patrimoniales declaradas por éste por entender que no procedía su cómputo de acuerdo con el artículo 33.5.c) de la Ley al traer causa de la donación de cuatro inmuebles, por el investigado y su esposa, a favor de sus hijos. Desestimadas las alegaciones formuladas por el contribuyente, el procedimiento inspector concluyó con la notificación de la liquidación provisional confirmando la regularización propuesta.

Frente a esta Resolución el contribuyente planteó una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, siendo desestimada por Resolución de 22 de diciembre de 2021, en aplicación del criterio fijado por el TEAC en su Resolución de 31 de mayo de 2021 (nº 00-03746-2020), dictada a su vez en recurso interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la previa Resolución del mismo TEAR de la Comunidad Valencia de 30 de septiembre de 2019. En la misma, el TEAR se había manifestado a favor del cómputo de tales pérdidas.

Contra dicha Resolución el reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana que fue estimado por la Sentencia de 28 de septiembre de 2022 (Recurso nº 277/22, Resolución nº 970/2022) y que constituye el objeto del presente recurso de casación (nº 8830/2022).

Interpuesto el recurso por el Abogado del Estado, la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, reconoció como interés casacional para la formación de jurisprudencia la determinación de si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede el cómputo de las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

3. Fundamentos de derecho

Asumiendo como necesario punto de partida la interpretación literal de lo previsto en la norma, afirma el TS (fundamento jurídico tercero.4) que el tenor del artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF, acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática, es claro al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computarán como tales en el IRPF, excluyéndose expresamente, pues, de la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la Ley, esto es, las producidas por la diferencia entre el valor a efectos del ISD y el valor de adquisición del bien transmitido (arts. 34 y 36 LIRPF).

Sostiene igualmente el TS, en defensa de esta conclusión, que la diferenciación que hace la Sala de instancia, siguiendo la postura del TEAR de Valencia en su Resolución de 30 de septiembre de 2019, entre «pérdida económica» y «pérdida fiscal», no encuentra apoyo en la Ley 35/2006, pues, tal y como expuso el TEAC en su Resolución de 31 de mayo de 2021, la LIRPF únicamente contempla el concepto fiscal de pérdida patrimonial (artículo 33), denominándola precisamente así, y estableciendo que su importe se determinará de acuerdo con lo establecido en los arts. 34 y 36 LIRPF.

Siguiendo el criterio de interpretación histórica, el TS fija la atención (fundamento jurídico tercero.5) en la previsión contenida en el artículo 20.3 de LIRPF de 1978 cuya redacción inicial, modificada por la posterior Ley 18/1991 reguladora del Impuesto, expresamente se refería al cómputo de las disminuciones de patrimonio derivadas de las diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. Igualmente pone el TS el foco en la dicción actual del artículo 33.5.c), referida a pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, a diferencia de la mención que en anteriores redacciones de la misma norma se realizaba a los donativos. Explica el alto Tribunal que la exclusión legal que en 1991 se realizó de la mención al cómputo de las pérdidas generadas en las transmisiones a título gratuito tenía como clara finalidad la eliminación de la posibilidad de que los contribuyentes pudieran incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependieran únicamente de su voluntad, evitando así mecanismos de elusión fiscal. Afirma aquí ahora el TS que no cabe confundir la pérdida económica con la pérdida fiscal. La primera se produce siempre que se dona o transmite un bien de forma gratuita, puesto que el bien sale del patrimonio del donante sin recibir ninguna contraprestación, y nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Otra cosa es la pérdida fiscal, a la que lógicamente se refiere la norma y que no tiene lugar en todos los casos en que se cede gratuitamente un bien, pudiendo no existir si el valor de adquisición del bien es inferior a su valor de transmisión conforme señalan los artículos 34 y 36 LIRPF. Por tanto, si a pesar de la pérdida económica inherente a toda donación hay ganancia fiscal, el donante debe tributar por ella en el IRPF, pero si, en cambio, experimenta una pérdida, no sólo económica sino también fiscal, el donante no se la puede deducir en su IRPF pues la ley lo impide. Por todo ello, entiende el TS, una interpretación no sólo literal del artículo 33.5.c) sino también histórica, teleológica y sistemática, lleva a concluir que las pérdidas patrimoniales que se producen por

una transmisión lucrativa, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF.

A lo expuesto, añade el TS (fundamento jurídico tercero.6) que la regulación legal no atenta contra el principio de capacidad económica del artículo 31 CE, desde el momento en que la pérdida la genera el donante por su voluntad. Si se permitiera a los donantes deducir de su IRPF las pérdidas fiscales derivadas de las donaciones, sostiene el Tribunal en su argumentación, se les permitiría disminuir su contribución fiscal a su voluntad, en detrimento del principio de justicia contributiva, disminuyendo su capacidad económica de forma unilateral.

Como complemento a lo expuesto añade el Tribunal que tampoco la aplicación de los principios de equidad y capacidad contributiva llevan a respaldar la posición de la Sala de instancia. Y es que la interpretación de la Ley del IRPF no se puede hacer depender del hecho de que se realicen varias donaciones en unidad de acto, resultando de algunas de ellas una ganancia fiscal y de otras una pérdida, pues las pérdidas derivadas de donaciones no se integran en ningún caso en la base imponible del IRPF, tanto si se pretenden compensar con ganancias derivadas de otras transmisiones lucrativas, como si no.

4. Análisis

Las distintas posturas sostenidas al respecto por los órganos que, tanto en vía administrativa como judicial, se han venido ocupando de la cuestión aquí debatida –posturas divergentes que, paradójicamente, en algún caso se asientan en los mismos criterios de interpretación–, evidencian las dificultades existentes para alcanzar una conclusión definitiva e irrevocable. Como apuntara el TEAR de Valencia, nos encontramos ante un problema exclusivamente jurídico, problema que el TS ha resuelto en la Sentencia de 12 de abril de 2024 con un criterio, con el que, ya adelantamos, desde el máximo respeto, no podemos coincidir. Realizamos a continuación una revisión crítica de los argumentos del TS contrarios a la consideración como renta de las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades

4.1. Interpretación literal de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF (acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma)

Apelando a los criterios de interpretación previstos en el artículo 3 del Código civil, precepto al que se remite el artículo 12 de la Ley General Tributaria, el TS, basándose en una interpretación literal de lo previsto en el artículo 33.5.c) LIRPF, la cual considera acorde con la interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma, categóricamente sostiene que el tenor de tal precepto es claro al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computarán como tales en el IRPF.

Reacciona así el TS frente al argumento que, en sentido contrario, y siguiendo la postura previamente defendida por el TEAR de la Comunidad Valenciana en 2019, había mantenido el TSJ de Valencia en la sentencia objeto del recurso, al entender que la interpretación literal del citado precepto sí permite computar las pérdidas «debidas» a transmisiones lucrativas *inter vivos*. La distinción entre «pérdidas económicas» y «pérdidas fiscales» late en el fondo de esta discrepancia interpretativa, considerándose que si bien desde un punto de vista económico toda transmisión lucrativa implica una pérdida patrimonial, puesto que el valor del patrimonio disminuye, fiscalmente la operación puede dar lugar a una ganancia o a una pérdida patrimonial, en función de que el valor de adquisición sea mayor o menor, respectivamente, que el determinado en la transmisión lucrativa a efectos del ISD. Según ello, mientras el TSJ defendió en la Sentencia que aquí se recurre que con el término «debidas» el precepto está queriendo excluir las pérdidas patrimoniales y no las fiscales, pérdidas estas últimas que por tanto habrían de ser computadas como tales en el IRPF, para el TS, de acuerdo con lo señalado por el TEAC —a cuya Resolución se remite, por cierto, sin mayor esfuerzo explicativo, y sin incluir siquiera expresa y detalladamente los argumentos vertidos por el órgano administrativo al respecto—, tal distinción carece de relevancia por no estar en realidad contemplada por el citado precepto.

Aun cuando como sostiene el TEAC, la aludida distinción entre pérdida económica y fiscal no está efectivamente reconocida de forma expresa en la LIRPF, la misma tiene sentido de ser, pero, a nuestro juicio, no con base en la literalidad de la norma, sino con base en una interpretación finalista o teleológica de esta fundada en el concepto de ganancia y pérdida patrimonial. Ello es así por cuanto la pérdida —o en su caso la ganancia— que el legislador ha contemplado como hecho imponible en el IRPF, y esto es lo importante, ni es «debida» a la transmisión, ni «deriva» de la misma, sino que meramente queda «evidenciada» con ocasión de la alteración en la composición del patrimonio. Y es que no debe perderse de vista que la noción de ganancias y pérdidas patrimoniales —inicialmente denominados incrementos y disminuciones de patrimonio— queda circunscrita a las variaciones de valor del patrimonio del sujeto pasivo puestas de manifiesto con ocasión de cualquier alteración de aquel. Incrementos o disminuciones de valor que, hay que tener en cuenta, no se gravan a medida que se van generando sino en el que momento en que se consideran realizados con ocasión de la alteración del patrimonio, esto es, con motivo de la salida del bien del patrimonio de su titular. Por ello, la literalidad de la norma más nos parece que sirve para declarar la exclusión del empobrecimiento o pérdida debida en sentido estricto a la transmisión, que para excluir del cómputo de la renta la pérdida de valor acumulada en el patrimonio durante el tiempo de su permanencia. Desde este punto de vista, y dada la expresa definición del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales realizada por el artículo 33 de la LIRPF, quizá la previsión del artículo 33.5.c), —como la de los apartados b) y d) del mismo precepto— podría considerarse redundante, pues parece obvio que esta pérdida económica nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Basar, sin embargo, en dicha previsión la exclusión a efectos fiscales de la disminución de valor sufrida por los bienes transmitidos gratuitamente durante el tiempo en que los mismos han formado parte del patrimonio de su titular nos parece, insistimos, que no sólo no se desprende de manera automática de lo previsto en la norma, sino que

tampoco encaja con la filosofía del gravamen de tales rentas. En suma, consideramos que ni la interpretación literal, ni la interpretación teleológica de la norma ampararían dicha conclusión.

En esta discusión, el TS, también aquí recogiendo las conclusiones del TEAC sin ahondar en sus argumentaciones, pone en relación lo previsto en el artículo 33.5.c) con lo dispuesto en los arts. 34, 35 y 36 de la misma Ley del IRPF. Explicó en su momento el TEAC que estos artículos especifican los elementos que forman parte del valor de adquisición y del de transmisión en las transmisiones a título oneroso y a título lucrativo, sin que ello impida que el artículo 33.5.c), con carácter específico, prevea casos en los que las pérdidas fiscales no se computen a efectos fiscales. A nuestro juicio, de nuevo, la interpretación de lo previsto en tales preceptos obliga a conectar los criterios literal y sistemático con el teleológico, y también con el histórico. Y es que, cabría preguntarse, ¿qué sentido tiene que estos artículos prevean la forma de calcular el importe de las pérdidas patrimoniales en las transmisiones a título lucrativo si éstas luego no se fueran a computar? Sólo considerando que la intención del legislador es gravar todas las diferencias de valor –sean positivas o negativas– experimentadas con motivo de la alteración en la composición del patrimonio del deudor –alteración derivada de negocios onerosos o gratuitos– se entiende lo previsto en los citados preceptos.

4.2. Interpretación teleológica, histórica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF

Siguiendo el criterio de interpretación histórica, nuevamente aquí el TS –fundamento jurídico tercero.5–, en línea con lo dictaminado por el TEAC el 31 de mayo de 2021, fija la atención en la previsión inicialmente contenida en el artículo 20.3 de LIRPF de 1978 cuya redacción primera, modificada por la posterior Ley 18/1991 reguladora del Impuesto, expresamente se refería al cómputo de las disminuciones de patrimonio derivadas de las diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. En su Resolución de 31 de mayo de 2021 el TEAC había sostenido que 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, la despejó la Ley 40/1998, al sustituir la expresión donativos por la de transmisiones lucrativas *inter vivos*, redacción similar a la contenida en el actual artículo 35/2006.

En sentido contrario, el TSJ de Valencia había sostenido que la intención del legislador ha sido siempre la misma: evitar el gravamen de las pérdidas patrimoniales, pero no el de las pérdidas fiscales, criterio igualmente sostenido por el TEAR de Valencia en su Resolución de 2019. También nosotros entendemos que las modificaciones apuntadas no afectan al fundamento de la regulación de este tipo de rentas¹. Nuevamente, la literalidad de la Ley, en conexión con su

1 Pueden verse al respecto las consideraciones realizadas por PUEBLA AGRAMUNT, N., en «Sobre la posibilidad de integrar o no en el IRPF las pérdidas debidas a donaciones. Análisis de la STS de 12 de abril de 2024, rec. Núm. 8830/2022», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº 496, 2024, 130

interpretación teleológica, nos parece que avalaría dicha conclusión. Como el TEAR, también estimamos que desde que la Ley 44/1978 creó el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el hecho imponible al que nos referimos ha sido, en esencia, el mismo, caracterizándose por la concurrencia de dos requisitos: una alteración, cualquiera, en la composición del patrimonio; y un aumento o disminución en su valor, tanto si la alteración se produce a título oneroso o lucrativo, tanto si tiene lugar por un acto ajeno a la voluntad del obligado tributario o debido a la misma. Y con el TEAR también estamos de acuerdo en que las variaciones en la redacción del precepto, alusivo alternativamente a liberalidades, donativos y liberalidades, y transmisiones lucrativas y liberalidades, tanto desde un punto de vista gramatical como técnico-jurídico, no recogen ninguna modificación sustancial. La sustitución del término donativo por el de transmisión más bien puede llegar a suponer, a nuestro juicio, una ampliación del elenco de operaciones gratuitas que pueden servir para poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial, dado que, como es sabido, siendo la donación el negocio gratuito típico, no es sin embargo el único. Si tenemos en cuenta, además, que la donación, tal y como se define en el artículo 618 del Código civil, no es sino un acto de liberalidad, más bien pensamos que las referidas modificaciones encierran cierta redundancia que, señalamos de nuevo, en nada afectan al sentido y finalidad del precepto, ni, por ello, al fundamento del tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Tampoco compartimos, por otra parte, la idea expresada por el TS, y también antes sostenida por el TEAC, de que la intención del legislador haya sido evitar que se consideren fiscalmente las pérdidas que puedan entenderse voluntariamente generadas por el obligado tributario. Diversos argumentos ratificarían, a nuestro juicio, tal conclusión. Tan voluntarias como las pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión a título lucrativo, lo son las evidenciadas con motivo de una transmisión onerosa, y lo cierto es que no existe discusión en torno a la consideración a efectos fiscales de estas últimas. Cabría incluso preguntarse si realmente alguien va a tener interés en desprenderse de un bien sin obtener contraprestación a cambio por ello, sólo por motivos fiscales. ¿Realmente ello le compensaría? Como ya señaláramos en otro lugar², la práctica de una donación en favor de un familiar con motivo, por ejemplo, de ayudarle en un momento de necesidad económica perentoria, por causa de enfermedad o para apoyarle en la puesta en marcha de un negocio bien pueden explicar la realización de donaciones generadoras de pérdidas. El mismo supuesto que da origen al caso del que se ocupa la Sentencia que comentamos

y ss. Contrarios al parecer del TS se han mostrado igualmente otros autores como MOURELO GARCÍA, por considerar tal posicionamiento como falto de equidad y generador de importantes asimetrías tanto en relación con otros supuestos sometidos igualmente a la LIRPF, como en relación al IS. MOURELO GARCÍA, C., «La STS 616/2024, de 12-04-2024, al gravar las pérdidas patrimoniales «afloradas» a raíz de una transmisión lucrativa, provoca un exceso de imposición», <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-sts-616-2024-de-12-04-2024-al-gravar-las-perdidas-patrimoniales-afloradas-a-raiz-de-una-transmision-lucrativa-provoca-un-exceso-de-imposicion/>. Y de inconstitucional ha calificado SERRANTES PEÑA la doctrina del TS a este respecto en «Las pérdidas por transmisiones lucrativas en el IRPF. Comentario con motivo de la STS de 12 de abril de 2024, rec. Num. 8830/2022, ECLI:ES:TS:2024:2004», <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/las-perdidas-por-transmisiones-lucrativas-en-el-irpf>

² *Gravamen de las ganancias de patrimonio derivadas de transmisiones lucrativas en el IRPF*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2019, pg. 61

demuestra que las intenciones de los donantes eran ajenas a consideraciones fiscales: unos progenitores desean donar en el mismo momento distintos bienes a sus hijos, dándose la circunstancia de que algunos de ellos tienen un valor superior al valor por el que fueron adquiridos en su día, mientras que otros lo tienen menor. ¿Por qué someter a gravamen la capacidad económica presente en las ganancias manifestadas con dichas donaciones y excluir la minoración que en la misma capacidad económica suponen las pérdidas? Como concluimos en su momento, para solucionar estas deficiencias podría resultar plausible que se permitiera la posible compensación de estas pérdidas, al menos, con las ganancias puestas de manifiesto también con ocasión de transmisiones lucrativas –de forma similar a lo que el artículo 33.5.d) LIRPF permite para las pérdidas del juego–, evitando situaciones, a nuestro parecer, claramente contrarias a los principios de capacidad económica y equidad.

4.3. Influencia de los principios de capacidad económica y equidad

Sostiene el TS en el fundamento jurídico tercero.⁶ de la Sentencia que aquí nos ocupa que la conclusión avalada no atenta contra el principio de capacidad económica, desde el momento en que la pérdida se genera por voluntad del donante. Antes al contrario, concluye, considerar tales pérdidas atentaría contra el principio de justicia contributiva al disminuir de forma unilateral la capacidad económica.

No es necesario reiterar aquí los argumentos que acabamos de exponer en contra de esta idea, la cual, hemos de señalar, tampoco nos parece que se ha fundamentado sólidamente por el TS. Aunque el TS claramente concluye la no consideración de dichas pérdidas, aun cuando en unidad de acto sí se computen las ganancias patrimoniales derivadas del mismo tipo de transmisiones, no aduce razones esenciales que justifiquen su conclusión con base en los referidos principios de capacidad económica y equidad. Para combatir dicha conclusión, nuevamente nos parece necesario poner el acento en la esencia y significado de este tipo de rentas: gravar las diferencias de valor de los bienes, positivas o negativas, experimentadas durante el tiempo de permanencia en el patrimonio del contribuyente, en el momento en que se evidencian con ocasión de su transmisión, onerosa o gratuita. Si el aumento de valor del bien supone un incremento de la capacidad económica del contribuyente susceptible de gravamen, la disminución de valor experimentada por el mismo bien implicaría un detrimento de su capacidad económica que también habría que considerar a efectos fiscales. Si así se reconoce cuando el bien en cuestión es objeto de una transmisión onerosa, ¿qué motivo justificaría no adoptar la misma postura en casos de transmisiones lucrativas? Ni el principio de capacidad económica ni el de equidad nos parece que permiten una conclusión distinta a la que aquí defendemos.

Finalizamos este hilo argumental señalando que no recoge el TS en su fundamentación la remisión que la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021 sí hacía a pronunciamientos de la DGT³ y de otros TSJs⁴ también favorables a la exclusión fiscal de las pérdidas patrimoniales a las que aquí nos referimos

3 Así, consultas de 15 de noviembre de 2010 (V2440-10), de 26 de septiembre de 2016 (V4099-16), o de 2 de julio de 2018 (V1970-18). Curiosamente, en su consulta de 23 de febrero de 2010 (V 0344-2010)

—tampoco se remitía a ellos el TSJ de Valencia en la Sentencia recurrida—. No entramos por ello aquí a analizar los mismos, dejando únicamente constancia de su existencia y de que, en general, no aportan en nuestra opinión argumentos sustanciales en contra de la consideración fiscal de estas pérdidas.

4.4. Conclusiones finales: alguna propuesta de *lege ferenda*

Como hemos venido argumentando en las líneas precedentes, en su Sentencia de 12 de abril de 2024 el Tribunal Supremo ha resuelto la cuestión planteada de una forma merecedora de crítica tanto por lo que atañe a la conclusión alcanzada, como en la forma empleada para llegar a la misma. Y es que el Tribunal ha acogido la doctrina previamente sostenida por el TEAC al respecto, y lo ha hecho, a nuestro juicio e, insistimos de nuevo, dicho desde el respeto que merece el alto Tribunal, de manera excesivamente escueta, sin ahondar en los motivos y argumentos manejados en su día por el órgano administrativo, sin ni siquiera reproducirlos en algunas ocasiones y recogiénolos de forma confusa y desordenada en otras, y dando por supuesto conclusiones merecedoras, sin duda, de un mayor rigor explicativo. Ciertamente la Sentencia del TSJ de Valencia que da origen al presente recurso tampoco se caracteriza por su extraordinario esfuerzo explicativo, esfuerzo que, sin embargo, sí resulta evidentemente apreciable tanto en la Resolución del TEAC de 2021, como en la del TEAR de Valencia de 2019.

Innegablemente nos encontramos ante un tema controvertido. Y es que, si resulta difícil explicar a un contribuyente la obligación de tributar por las ganancias manifestadas en casos de transmisiones lucrativas, más difícil aún es tener que explicarle que no se le permite computar las pérdidas que pudiera haber evidenciado en los mismos casos y, en ocasiones, como precisamente sucede en el supuesto que da origen a este pronunciamiento, cuando ganancias y pérdidas se generan en unidad de acto. Sin duda, como ya explicáramos también en otro lugar⁵, existe una evidente necesidad de reconsiderar el gravamen de este tipo de rentas teniendo en cuenta la capacidad económica ante la que nos encontramos. Así, pensando exclusivamente en las pérdidas patrimoniales, la diferencia que se produce en relación con el tratamiento fiscal dado a las pérdidas derivadas de transmisiones onerosas resulta claramente injustificada. Yendo más allá, también el gravamen de las ganancias evidenciadas por una transmisión a título gratuito merece ser replanteado atendiendo, por ejemplo, al hecho de que la misma Ley del IRPF deje fuera de gravamen las ganancias en los casos en que la transmisión se haya producido a título gratuito *mortis causa*

la DGT se refería a este supuesto como uno de aplicación de renta al consumo del contribuyente, concluyendo por ello que no podría computarse como una pérdida patrimonial.

4 Por ejemplo, STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2019 (Rec. 187/2018), de 28 de mayo de 2020 (Rec. 898/2019) o de 23 de julio de 2020 (Rec. 1062/2019). También Sentencias del TSJ de La Rioja de 26 de octubre de 2017 (Rec. 243/2017), del TSJ de Cataluña de 25 de febrero de 2021 (Rec. 1532/2019), o del TSJ de Extremadura de 4 de octubre de 2021 (Rec. 67/2021), entre otras. El mismo TSJ de la Comunidad Valenciana ha sostenido idéntico criterio, siguiendo la doctrina de la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, en Sentencias como, por ejemplo, la de 17 de noviembre de 2022 (Rec. 1338/2021) o de 24 de marzo de 2023 (Rec. 868/22).

5 *Gravamen de las ganancias de patrimonio...*, ob. cit., pp. 89-90 y 98-99.

–la conocida plusvalía del muerto–. Ello sin olvidar los problemas de liquidez que pueden producirse en el contribuyente al verse obligado a tributar por una ganancia patrimonial cuando no recibe contraprestación por la transmisión realizada. Y teniendo también en cuenta la sobreimposición que podría generarse al someter a gravamen en el ISD –aun cuando en algunas CCAA se haya previsto un tratamiento fiscal más favorable– el valor del bien adquirido, valor que, obviamente incluye la revalorización por la que habrá de tributar el transmitente en su IRPF.

Sin desconocer que no se trata de un método exento de críticas, una posible solución en el tratamiento de esta cuestión pasaría, a nuestro juicio, por la aplicación del sistema conocido como *carry over the basis*. Consiste dicha técnica en considerar que cuando se produce la transmisión lucrativa de un bien, éste se incorpora al patrimonio del donatario, no con su valor actual, sino con el que tuvo en el momento de su última adquisición a título oneroso, de modo que no se tributaría por la plusvalía acumulada en el bien hasta el instante en que el mismo fuese objeto de una nueva transmisión mediante contraprestación o pago. Con ello se evitarían los problemas de liquidez, así como la posible sobreimposición de estas rentas a la que antes nos referimos, logrando igualmente un tratamiento homogéneo entre las transmisiones realizadas *inter vivos* y las *mortis causa*.

Con fecha 28 de noviembre de 2023 y 31 de enero y 7 de febrero de 2024 el TS dictó nuevos autos de admisión a trámite⁶ cuyo interés casacional coincide con el que motivó el pronunciamiento que aquí comentamos. Ojalá el TS aproveche la nueva oportunidad que tiene ante sí para reconducir la solución dada a esta cuestión.

6 Rec. 1998/2023, Rec. 3465/2023 y Rec. 3478/2023, respectivamente.