

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



Mayo 2024

¿Hablamos?

Caridad Mourelo Gómez

Responsable de Política Tributaria en
PwC Tax & Legal
caridad.mourelo.gomez@pwc.com

El 12 de abril de 2024, la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo emitió la sentencia 616/2024 (recurso 8830/2022), en la que, en interpretación del artículo 33.5.c LIRPF (*“No se computarán como pérdidas patrimoniales ... las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades”*), hace tributar al transmitente por un importe superior al correspondiente a su capacidad económica (prevista en el artículo 31 de la Constitución Española como fundamento y exigencia para la tributación). Y ello, al inadmitir la inclusión en su base imponible, de unas pérdidas patrimoniales correspondientes a ciertos inmuebles de los que era titular, y que estaban latentes, puesto que:

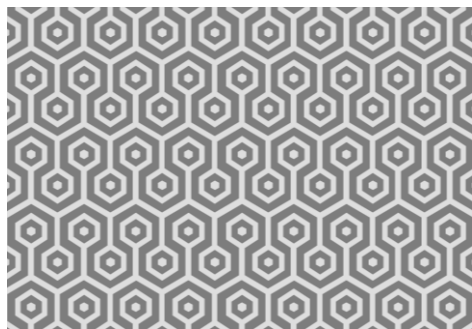
- Si bien se habían “aflorado” o puesto de manifiesto a raíz de la transmisión lucrativa
- Realmente se habían generado a lo largo del tiempo en que ostentó esa titularidad, debido a la disminución de valor que, en el mercado, sufrieron los mismos.

Adicionalmente, conviene aclarar que esos inmuebles con pérdidas latentes, que eran de titularidad compartida con su cónyuge, fueron transmitidos

gratuitamente por ambos cónyuges a sus hijos, junto con otros inmuebles en los que, por el contrario, el paso del tiempo había determinado una revalorización determinante de ganancias latentes, que igualmente, afloraron fiscalmente a raíz de esa transmisión, provocando, en ese caso sí, la admisión, por parte de la Administración tributaria y del Tribunal Supremo, de las ganancias patrimoniales que los contribuyentes habían integrado en su base imponible, por la obligación de declarar que, indudablemente y de acuerdo con su capacidad contributiva, tenían.

1. Delimitación del debate que se plantea

El debate que se plantea, es si procede excluir de la base imponible del ahorro, la pérdida patrimonial por disminución del valor de mercado de un elemento; pérdida que, aún generada en puridad al margen de la transmisión lucrativa inter vivos, por tratarse de una pérdida latente, se puso de manifiesto a raíz de la misma. Y ello, incluso cuando, en unidad de acto, se hubiera transmitido gratuitamente otro elemento en el que, al existir una ganancia latente, ésta sí fue objeto de integración en esa base imponible del ahorro.



1.1. Existencia de dos pérdidas patrimoniales distintas: voluntaria e involuntaria

Para dar respuesta a esta cuestión, es necesario tener en cuenta que, en los casos de transmisión lucrativa, en los que siempre se produce una variación en la composición del patrimonio del transmitente, existe además una variación en el valor del patrimonio, que nos obliga a hacer la siguiente diferenciación a efectos fiscales:

• En todo caso, se producirá una disminución del valor del patrimonio del contribuyente en términos económicos, al dejar de ostentar la titularidad del elemento transmitido, a cambio de nada. Esta disminución de valor:

- Es la generada directamente por la renuncia del transmitente a percibir una contraprestación
- Debe cuantificarse por el valor de adquisición del elemento, si éste no perdió valor, o por el valor de mercado en el momento de la transmisión, si éste fuera inferior al valor de adquisición.
- Es voluntaria e imputable al transmitente, y, por tanto, se trata de una liberalidad que no puede deducirse fiscalmente.

• Pero, adicionalmente, en algunos casos, el elemento transmitido habrá sufrido, a lo largo del tiempo de tenencia del mismo, una variación de valor al alza o a la baja, que, a raíz de la transmisión, se limitará a ponerse de manifiesto o a ser objeto de afloración.

- Es la generada por las circunstancias del mercado
- Debe cuantificarse por la diferencia entre el valor de mercado en el momento de la donación y el valor de adquisición, y por tanto, podrá ser:

- positiva o ganancia, en cuyo caso deberá tributarse por ella, o
- negativa o pérdida, que es precisamente el supuesto respecto del que se ha planteado la duda sobre el derecho del transmitente, o no, a su integración en la base imponible del ahorro; derecho que, el TS, ha denegado en esta sentencia.

- Es involuntaria para el transmitente, puesto que, como hemos señalado, dependerá del mercado, y no de su propia decisión de transmisión gratuita, puesto que esa pérdida se produciría, tanto en caso de transmisión onerosa, como gratuita.

1.2. Ejemplo de estas dos pérdidas, voluntaria e involuntaria.

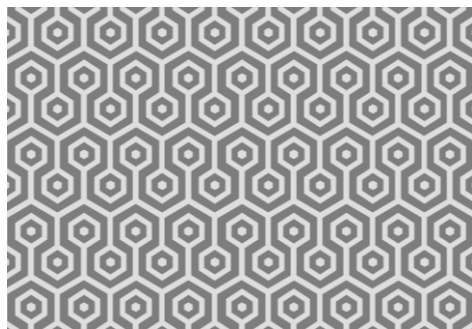
Para ver más claramente los dos tipos de pérdidas patrimoniales a que acabamos de referirnos (voluntaria e involuntaria), podemos partir del siguiente ejemplo relativo a la transmisión gratuita de un elemento patrimonial:

• Datos:

- ❖ Valor de adquisición -----100
- ❖ Disminución de valor que aflora fiscalmente en la transmisión -----25
- ❖ Valor de transmisión (valor real o valor de mercado) ----- 75
- ❖ Importe percibido en la donación -- 0

• Pérdidas patrimoniales que se plantean en este caso:

- ❖ Pérdida voluntaria para el contribuyente debido a la donación -- 75
- ❖ Pérdida involuntaria para el contribuyente por disminución de valor --- 25



1.3. Necesidad de interpretar el artículo 33.5.c LIRPF, en relación con las dos pérdidas identificadas.

La cuestión que básicamente se plantea, es si el artículo 33.5.c, al señalar que *“No se computarán como pérdidas patrimoniales ... las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades”*, se refiere:

- Exclusivamente a la pérdida patrimonial voluntaria que se produce como consecuencia de la renuncia a percibir el importe correspondiente al valor de adquisición o al valor recuperable de acuerdo con el mercado, si éste último fuera inferior.

- En nuestro ejemplo sería la pérdida voluntaria e imputable al contribuyente de 75

Ésta es la posición que defiende el contribuyente que protagoniza la STS de 12.04.2024, objeto de análisis.

- Además de a esa pérdida voluntaria, que obviamente debe considerarse no admisible fiscalmente, a la pérdida patrimonial involuntaria, producida como consecuencia de la disminución involuntaria de valor del elemento transmitido.

- En nuestro ejemplo, supondría excluir de la base imponible la pérdida total de 100, correspondiente, tanto a la pérdida voluntaria de 75, como a la pérdida involuntaria de 25.

Ésta es la posición de la Administración tributaria, ahora ratificada por la citada STS.

1.4. Avance de la valoración a la que llegaremos, en relación con el debate aquí planteado.

La valoración que a nuestro juicio puede efectuarse en relación con el debate aquí planteado, tras un análisis integral de la normativa reguladora de esta materia (no

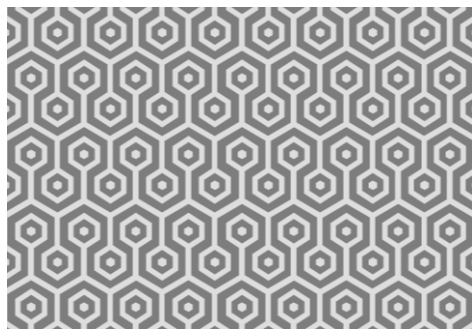
sólo en IRPF, sino también en Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Sociedades), así como de los distintos pronunciamientos emitidos al efecto, tal y como detallaremos en el apartado 3 de este comentario, es la siguiente:

- Si nos basamos exclusivamente en una interpretación literal de la norma, cabría concluir que el legislador de IRPF ha pretendido excluir de la base imponible de este impuesto toda la pérdida patrimonial derivada de una transmisión lucrativa:

- Tanto en el tramo imputable a la voluntad del contribuyente de renunciar a la percepción del valor que en el mercado podría haber percibido en caso de transmisión onerosa, y que es la única pérdida estrictamente debida a la transmisión lucrativa (que en nuestro ejemplo se cuantificaría en 75)

- Como en el tramo imputable a la pérdida de valor involuntaria para el transmitente, y que, por tanto, sólo de forma indirecta se deriva de la transmisión gratuita, en el sentido de que se aflora en ese momento, pero de la misma manera que habría aflorado en caso de transmisión onerosa (y que en nuestro ejemplo se cuantifica en 25).

- Ahora bien, esa interpretación, que, como después veremos, sería contraria a la equidad y a la capacidad contributiva del transmitente, podría quedar superada, si la letra de la norma se interpretara en conexión con su contexto, y atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de la misma, tal y como establece el artículo 3.1 del Código Civil (al que se remite el artículo 12 de la LGT). Ello sin perjuicio de la posible conveniencia de una reforma legislativa, para que la literalidad de la norma se adecuara al resultado que, de acuerdo con el artículo 31 de la Constitución, en su vertiente de capacidad contributiva, nos parece más justo, en casos como el aquí planteado.



2. STS 616/2024, DE 12.04.2024: Antecedentes y contenido de la STS

2.1. Los antecedentes de esta sentencia del Tribunal Supremo, ordenados cronológicamente, son los siguientes:

- 08.03.2019 – Notificación de acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, inadmitiendo la integración de las pérdidas patrimoniales derivadas de la disminución de valor de varios inmuebles donados por el contribuyente (junto con su cónyuge) a sus hijos, pero manteniendo la integración de las ganancias patrimoniales derivadas del aumento de valor de otros inmuebles donados en unidad de acto y a favor de los mismos donatarios, tal y como se declararon por el contribuyente.
- Reclamación interpuesta por el contribuyente contra la liquidación administrativa anterior.
- 22.12.2021 – Resolución del TEAR de Valencia, desestimando la reclamación interpuesta por el contribuyente contra la liquidación administrativa.

- Conviene aclarar que esta resolución del TEAR de Valencia, se dictó en aplicación de la doctrina sentada por el TEAC el 31.05.2021, en otro caso similar al aquí analizado. Esta Resolución del TEAC, curiosamente vino a contrarrestar el criterio que había mantenido el TEAR de Valencia en otra Resolución anterior, de 30.09.2019, en la que, a diferencia del caso actual, se había decantado por admitir la integración de las pérdidas patrimoniales declaradas por el contribuyente, afloradas en la donación de varios inmuebles que habían sufrido una involuntaria disminución de valor; y ello, en virtud de un completísimo examen de los criterios interpretativos de las normas aplicables al caso, determinante de un fallo del TEAR de Valencia a nuestro juicio,

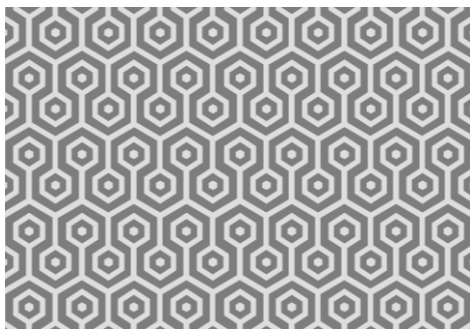
muy bien motivado. No obstante, contra esa Resolución del TEAR de Valencia de 2019, se interpuso recurso por el Director de Gestión Tributaria de la AEAT, que fue estimado por el TEAC en la Resolución arriba citada, determinante de la doctrina que ahora tuvo que aplicar el TEAR de Valencia.

- Recurso contencioso-administrativo del contribuyente, contra la Resolución del TEAR.
- 28.09.2022 – Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana estimando el recurso del contribuyente, y anulando la liquidación administrativa.
- Recurso de casación 8830/2022 deducido por la Administración General del Estado (interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la AEAT), contra la sentencia anterior.
- 05.07.2023 - Auto del Tribunal Supremo 9824/2023, admitiendo el recurso de casación.

2.2. Contenido de la STS 616/2024, de 12.04.2024 (Recurso 8830/2022)

2.2.1. Criterio interpretativo.

La STS de 12.04.2024 estima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, que se casa y anula, fijando el siguiente criterio interpretativo: “...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 este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.”



2.2.2.- Fundamentación.

Este criterio lo adopta el TS, por entender que es el que se deduce de la interpretación literal de la norma, que además considera acorde con la interpretación teleológica, histórica y sistemática.

En cuanto a la interpretación literal, el TS señala que, de acuerdo con el artículo 33.5.c "... el legislador está excluyendo expresamente de la integración en la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la ley, que, como resulta de los artículos 34 y 36 LIRPF, son aquéllas que se producen por diferencia entre el valor a efectos del ISD y el valor de adquisición del bien transmitido."

Por lo que se refiere a la interpretación teleológica, histórica y sistemática, cabe destacar, entre otras, la siguiente afirmación del TS:

"La exclusión legal del cómputo de pérdidas generadas en transmisiones a título gratuito presenta una finalidad clara: el legislador elimina la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de la voluntad del contribuyente y evitar así mecanismos de elusión fiscal.

Es más, el apartado 5 del artículo 33 LIRPF, no sólo impide computar en la base imponible del impuesto las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, sino que también excluye otras que revelan el propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar."

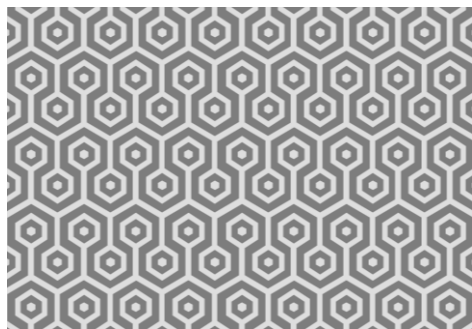
3. Valoración del tema que se plantea en la STS de 12.04.2024: necesidad de una interpretación

basada en el espíritu y finalidad de la norma, que consideramos que difiere de la interpretación exclusivamente literal de la misma, para evitar el gravamen de una renta superior a la capacidad contributiva, y, por tanto, contrario a la equidad y a lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Española.

3.1. Conclusiones que se obtienen de una interpretación literal de la norma.

Interpretados literalmente los preceptos de la LIRPF que abordan la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, entendemos que nos llevan a la misma conclusión que la STS, consistente en que el artículo 33.5.c, impide la integración en la base imponible del ahorro, de la pérdida que nosotros hemos identificado como involuntaria, que es la que, generándose durante la titularidad del elemento, aflora a raíz de su transmisión gratuita, poniendo de manifiesto la disminución del valor de mercado, respecto del valor de adquisición.

Esto se deduce concretamente de la aplicación conjunta de los artículos 34.1 y 36, puesto que el artículo 34.1, al regular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales, indica que, en los casos de transmisión (onerosa o lucrativa), ese importe será el correspondiente a la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión. Y a esos efectos, el artículo 36 LIRPF, añade que ese valor de transmisión, cuando la operación haya sido a título lucrativo, será el importe que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (anteriormente "valor real" y actualmente "valor de mercado"), sin que pueda exceder del valor de mercado.



Y lo que resulta curioso, es que, para los casos de transmisión gratuita como el que estamos analizando, las normas de cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, ni siquiera aluden expresamente a la otra pérdida patrimonial, que hemos calificado de voluntaria, y que es la que sí está motivada por el hecho de que la transmisión haya sido gratuita, puesto que, en ese caso, el transmitente renuncia al derecho a percibir una contraprestación.

No obstante, lo que es indudable, es que esta pérdida voluntaria, no puede ser objeto de integración en la base imponible, lo cual puede entenderse recogido en el segundo inciso del artículo 33.5.c, cuando señala que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a liberalidades.

3.2. Razones por las que es necesario acudir a una interpretación basada en el espíritu y finalidad de la norma.

Esa imposibilidad de integrar la pérdida involuntaria debida a una disminución del valor de mercado del elemento transmitido, pero aflorada con la donación, entraña una tributación en el transmitente, que (i) no es acorde con su capacidad económica, (ii) provoca un exceso de imposición al agregar la tributación de donante y donatario (ante una sucesiva transmisión por éste último), (iii) y genera múltiples asimetrías, tanto en relación con otros casos sometidos igualmente a tributación por IRPF, como en relación con la tributación que surgiría en el Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, por todo lo indicado anteriormente, creemos que sería conveniente acudir a una interpretación finalista de la norma, e incluso modificar la misma, para evitar los problemas que acabamos de mencionar, y que a continuación analizamos detalladamente.

3.2.1.- Exceso de tributación en el donante, contraria al principio de capacidad contributiva.

El contribuyente que sufre una disminución involuntaria del valor de su patrimonio, debería tener derecho a su integración en la base imponible, cuando esa pérdida se realiza.

Los argumentos que se recogen para denegar ese derecho de integración, tanto en el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado, como en la propia STS, parten de un presupuesto que bajo nuestro punto de vista no es correcto, al considerar que esa pérdida, al igual que la derivada de la renuncia a percibir una contraprestación, es “debida a su exclusiva voluntad”. Y en consonancia con ello, se afirma que la admisión de esa pérdida provocaría una tributación menor a la inherente a su capacidad económica “disminuida por ellos de forma unilateral”, añadiendo que su exclusión permite evitar mecanismos de elusión fiscal.

Pero frente a estos argumentos, hay que aclarar, una vez más que la pérdida motivada por la disminución de valor del elemento, en absoluto es imputable al propio contribuyente, que, sin duda, preferiría que ésta no se hubiera producido...

3.2.2.- Exceso de imposición, si se agrega la tributación de donante y donatario (en caso de una sucesiva transmisión por este último).

Partiendo de la base de que el valor de transmisión del vendedor o donante se convierte en el valor de adquisición del comprador o donatario (prescindiendo de gastos inherentes a la transmisión o adquisición), lo equitativo es que ambos sujetos puedan integrar sus correspondientes ganancias o pérdidas derivadas de alteraciones de valor, no imputables a ellos.

Sin embargo, el hecho de que al donante no se le permita integrar la pérdida, provoca un exceso de imposición global, como podemos ver en el siguiente ejemplo: (observar tabla pág. Siguiente)

DONANTE (1ª transmisión)	DONATARIO (2ª transmisión)
<ul style="list-style-type: none"> Precio de compra ----- 100 Valor de transmisión (Valor de mercado) --- 75 Dinero recibido ----- 0 Pérdida involuntaria ----- 25 Pérdida voluntaria ----- 75 	<ul style="list-style-type: none"> Valor de adquisición (Valor de mercado) - 75 Precio de venta ----- 180 Dinero recibido ----- 180 Ganancia obtenida ----- 105
<ul style="list-style-type: none"> Pérdida integrable con criterio STS -- 0 	<ul style="list-style-type: none"> Ganancia a integrar ----- 105
AUMENTO DE VALOR GLOBAL DEL ELEMENTO, DESDE 1ª COMPRA HASTA 2ª VENTA 80 (= 180 – 100)	
RENTA GLOBAL QUE TRIBUTA, SIN INTEGRACIÓN DE LA PÉRDIDA INVOLUNTARIA DE 25 105	
RENTA GLOBAL QUE DEBERÍA TRIBUTAR, INTEGRANDO ESA PÉRDIDA 80 (= + 105 – 25)	
EXCESO DE IMPOSICIÓN SOBRE CAPACIDAD ECONÓMICA GLOBAL ----- 25 (= 105 – 80)	

3.2.3. Asimetrías entre diversos supuestos de tributación, dentro del propio IRPF.

3.2.3.1.- Asimetría entre la tributación de la donación con pérdida y la venta con pérdida.

Si comparamos la tributación que resultará con el criterio de la STS en caso de transmisión gratuita con pérdida

involuntaria, frente a la tributación que surgiría si se llevara a cabo una transmisión onerosa y una posterior donación del importe obtenido en la venta, comprobaremos que la donación resulta peor tratada fiscalmente que la venta, cuando lo razonable sería que ambas operaciones gozaran de neutralidad fiscal. Todo ello, se puede ver en el siguiente ejemplo:

TRANSMISIÓN GRATUITA CON PÉRDIDA INVOLUNT.	TRANSMISIÓN ONEROSA CON PÉRDIDA INVOLUNT.
<ul style="list-style-type: none"> Precio de compra ----- 100 Valor de transmisión (Valor de mercado) --- 75 Dinero recibido ----- 0 Pérdida involuntaria ----- 25 Pérdida voluntaria ----- 75 	<ul style="list-style-type: none"> Precio de compra ----- 100 Precio de venta ----- 75 Dinero recibido ----- 75 Pérdida involuntaria ----- 25
<ul style="list-style-type: none"> Pérdida integrable con criterio STS ----- 0 	<ul style="list-style-type: none"> Pérdida integrable ----- 25
GRAVAMEN POR IMPORTE > CAPACIDAD ECONÓMICA	GRAVAMEN POR IMPORTE = CAPACIDAD ECONÓMICA
LA PÉRDIDA INVOLUNTARIA DE 25 NO ES INTEGRABLE EN CASO DE DONACIÓN (SEGÚN STS), PERO SÍ EN CASO DE VENTA.	

3.2.3.2.- Asimetría entre la tributación de la donación con pérdida y la donación con ganancia.

Si comparamos la tributación que se produce en caso de transmisión gratuita de dos elementos, uno en el que se hubiera generado una minusvalía latente y otro en el que, por el contrario, se hubiera generado una plusvalía latente, comprobaremos que la tributación de esa alteración de valor, que en ambos casos es involuntaria para su titular, es tratada de forma claramente

asimétrica, puesto que, mientras la ganancia debe integrarse en la base imponible, la pérdida no puede hacerlo, de acuerdo con el criterio de la STS que aquí se analiza. Y ello es así, incluso si ambas operaciones se producen en unidad de acto.

Todo ello, se puede ver en el siguiente ejemplo: (Ver tabla en la pág. Siguiente)

DONACIÓN CON PÉRDIDA INVOLUNTARIA	DONACIÓN CON GANANCIA INVOLUNTARIA
<ul style="list-style-type: none"> Precio de compra ----- 100 Valor de transmisión (Valor de mercado) --- 75 Dinero recibido ----- 0 Pérdida involuntaria ----- 25 Pérdida voluntaria ----- 75 	<ul style="list-style-type: none"> Precio de compra ----- 100 Precio de venta ----- 150 Dinero recibido ----- 150 Ganancia involuntaria ----- 50 Pérdida voluntaria ----- 100
<ul style="list-style-type: none"> Pérdida integrable con criterio STS ----- 0 	<ul style="list-style-type: none"> Ganancia integrable ----- 50
GRAVAMEN POR IMPORTE > CAPACIDAD ECONÓMICA	GRAVAMEN POR IMPORTE = CAPACIDAD ECONÓMICA
LA PÉRDIDA INVOLUNTARIA DE 25 NO ES INTEGRABLE EN CASO DE DONACIÓN (SEGÚN STS), MIENTRAS QUE LA GANANCIA INVOLUNTARIA DE 50, SÍ ES REINTEGRABLE	
EN NINGÚN CASO PODRÁ INTEGRARSE LA PÉRDIDA PATRIMONIAL VOLUNTARIA, DEBIDA A LA RENUNCIA DEL TRANSMITENTE, A RECIBIR CONTRAPRESTACIÓN.	

3.2.3.3.- Asimetría entre la tributación de las donaciones de elementos con afloración de pérdidas y ganancias que estaban latentes, y la tributación de pérdidas y ganancias en el juego.

Mientras en el caso de donaciones con pérdidas y ganancias patrimoniales ya hemos visto que, según la STS, no será posible la compensación entre ambas, al no admitirse la integración de las pérdidas, y ello aunque las pérdidas y ganancias se produzcan en unidad de acto, en el caso de las pérdidas y ganancias en el juego, el tratamiento es mucho más flexible.

Así concretamente, se admite la inclusión en base imponible de las pérdidas en el juego, aunque sólo hasta el importe de las ganancias en el juego, obtenidas en el mismo periodo impositivo.

3.2.4.- Asimetría entre el tratamiento de las donaciones con pérdidas en IRPF, frente al tratamiento de ese mismo tipo de donaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

El tratamiento de la transmisión gratuita de un elemento con pérdidas latentes en el IS sí permite una tributación acorde con la capacidad económica que se pone de manifiesto en el transmitente.

Ello se consigue con el juego de asientos contables y ajustes extra contables, que claramente diferencian entre los dos tipos de pérdidas a los que nos hemos venido refiriendo, a lo largo de este comentario:

- la pérdida involuntaria, que sí será deducible en virtud de lo previsto en el artículo 17.5
- la pérdida voluntaria, que por el contrario no será deducible de acuerdo con el artículo 15 e, al tratarse de una liberalidad.

Así concretamente, los preceptos de la Ley de Impuesto

sobre Sociedades que entran en juego en casos como éste, son básicamente los siguientes:

- 13 – pérdidas por deterioro
- 15.e – gastos no deducibles por tratarse de donativos y liberalidades.
- 17.4 – reglas de valoración de elementos transmitidos o adquiridos a título lucrativo
- 17.5 – renta a integrar por la entidad transmitente en caso de transmisión a título lucrativo
- 20 – efectos de la valoración contable diferente a la fiscal.

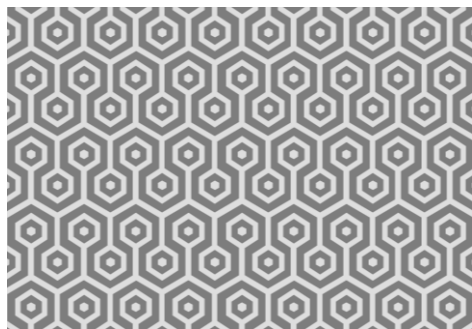
Como ejemplo de lo que acabamos de señalar, podemos plantear el siguiente supuesto:

• Datos y asientos contables:

- Año 1: Solar adquirido por 100
 - 100 Solar a Bancos 100
- Año 2: Deterioro del solar por 25
 - 25 Gasto por deterioro... a Deterioro del solar 25
- Año 3: Transmisión gratuita del solar a un tercero
 - 75 Gasto por donación
 - 25 Deterioro del solar a Solar 100

• Declaraciones a presentar

- Año 2
 - Resultado contable – 25
 - Ajuste extracontable por deterioro no deducible (art. 13.2.a) + 25
 - Base imponible 0
- Año 3
 - Resultado contable – 75
 - Ajuste extracontable por liberalidad no deducible (art.15.e) + 75
 - Ajuste extracontable por diferencia entre VM y valor fiscal del elemento donado (art. 17.5) – 25
 - Base imponible -25



Por tanto, cabe concluir que en el Impuesto sobre Sociedades, sí se admite la integración en base imponible de la pérdida involuntaria, teniendo en cuenta que el artículo 17.5 LIS establece que en los casos de transmisión gratuita, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento transmitido (en nuestro caso 75, debido al deterioro sufrido) y su valor fiscal (en nuestro caso 100, al no haber podido deducirse el gasto por deterioro dotado).

4. Existencia de otros autos de admisión a casación pendientes de resolución, en los que se plantea la misma cuestión.

La cuestión abordada y resuelta en la STS de 12.04.2024 en los términos que ya hemos indicado, está pendiente de nueva resolución en varios autos de admisión a casación, relativos igualmente a casos en los que se produjeron transmisiones lucrativas inter vivos de elementos patrimoniales, en los que existían pérdidas latentes que se pusieron de manifiesto al efectuar la transmisión, y que, en algunos casos, concurrían también con transmisiones gratuitas de elementos en los que, por el contrario, se habían producido ganancias latentes, afloradas a raíz de la donación.

Estos autos son los siguientes:

- ATS de 28.11.2023 (recurso de casación 1998/2023)
- ATS de 31.01.2024 (recurso de casación 3465/2023)
- ATS de 07.02.2024 (recurso de casación 3478/2023, que precisamente se refiere a la cónyuge del contribuyente que protagoniza la STS ahora analizada).

5. Conclusión final

El criterio recogido en la STS de 12.04.2024, consistente en no admitir la integración en la base imponible de IRPF

de las pérdidas afloradas a raíz de una transmisión lucrativa, aunque estas pérdidas no estén causadas por esa donación, sino por una pérdida de valor del elemento en el mercado, totalmente involuntaria y no imputable al transmitente, genera un exceso de imposición en el transmitente, no acorde con su capacidad económica, y, por tanto, generador de una falta de equidad.

Falta de equidad que, si bien es más visible cuando, en unidad de acto, se transmiten gratuitamente otros elementos en los que se afloran ganancias que son objeto de tributación, también está presente en ausencia de esas ganancias.

Por otra parte, este tratamiento fiscal, genera importantes asimetrías, tanto en relación con otros supuestos sometidos igualmente a la LIRPF, como en relación con la forma en que se aborda esta problemática en el IS, donde sí se admite la deducción de esa disminución involuntaria de valor.

Es por ello que, si bien una interpretación meramente literal del artículo 33.5.c no permite dar una respuesta equitativa a casos como éste, entendemos que ello sí sería posible a la luz de una interpretación finalista y sistemática de la norma, a la que, en su caso, se podría dar acogida en las sentencias que se dicten como consecuencia de los autos de admisión que actualmente están pendientes de resolución. No obstante, quizá lo más previsible es que estos autos se resuelvan manteniendo el mismo criterio de la sentencia aquí analizada.

Por todo ello, una modificación normativa de la LIRPF para discriminar el tratamiento de las dos pérdidas que en ocasiones se producen en los casos de donación de elementos patrimoniales, voluntaria e involuntaria, sería muy conveniente, en concordancia con la regulación contenida en la LIS