



Presidente: <hr/>	Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana
Vocales:	SALA 1
	FECHA: 30 de septiembre de 2019
Abogado del Estado:	

PROCEDIMIENTO: 46-12193-2016

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE:

DOMICILIO:  
(VALENCIA)

En Valencia , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación en la que se impugna la liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2014, con clave e importe de 2.149,44 euros, acto dictado por la Administración de la AEAT de Gandía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Administración de la AEAT de Gandía se inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2014, presentada por el contribuyente en régimen de tributación individual, siendo su alcance el siguiente: *"La presente comprobación tiene alcance limitado, alcanzando a pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas, habiendo quedado excluidos de la misma la comprobación del resto de elementos integrantes del hecho imponible"*. Dicho procedimiento finalizó, tras las alegaciones formuladas por el interesado, con la liquidación provisional, confirmatoria de la propuesta, arriba referenciada.



SEGUNDO.- Contra dicha liquidación, notificada el 9 de septiembre de 2016, se interpuso la presente reclamación, mediante escrito presentado el día 7 del mes siguiente, en el que el reclamante alegó lo que estimó conveniente para la defensa de su derecho.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la liquidación provisional del IRPF-2014 impugnada.

TERCERO.- El ahora reclamante y su cónyuge efectuaron en 2014 cuatro donaciones, a tres hijos, de bienes inmuebles cuya titularidad pertenecía a los donantes en proindiviso y, en todo caso, por partes iguales. Cada uno de los esposos incluyó en su declaración por el IRPF el 50% de las ganancias y de las pérdidas patrimoniales resultantes de las cuatro donaciones. En concreto, por razón de las donaciones mencionadas, la parte ahora reclamante declaró unas pérdidas patrimoniales en la base imponible del ahorro de 46.092,25 euros y unas ganancias patrimoniales de 7.655,96 euros, compensando unas con otras, haciendo constar un saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 38.436,29 euros imputables a 2014, a integrar en la base imponible del ahorro.

La regularización practicada ha consistido, considerando que no pueden generarse pérdidas patrimoniales en las transmisiones a título lucrativo, en suprimir las pérdidas patrimoniales declaradas, incluyendo en la base del ahorro únicamente las ganancias patrimoniales. Destacamos lo que constituye el núcleo de la motivación de la liquidación provisional impugnada. Dice así:

*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.*

Y, prescindiendo ahora de las alegaciones formuladas ante la Oficina Gestora, que se desestiman, se añade más adelante:

*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).*

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 económico-administrativos 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 inter 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, rememorar 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 denominadas 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 de transmisión, 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 ganancias o pérdidas, 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 entraña 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 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 ni casual 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 pérdidas fiscales 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 Telefónica 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. Los ejemplos podrían ser innumerables (compra por partes y a distintos precios de un terreno que después se dona, a uno o a varios donantes, existiendo partes en las que se genera ganancia y otras en las que se produce una pérdida, etc).

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 específico no ha supuesto ninguna modificación en el problema que nos ocupa, puesto que **tanto la Ley 43/1995 como el TRLIS de 2004 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 TRLIS, 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 fórmula 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.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

### RECURSOS

*Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.*

### NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

*1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".*

RGRVA. Art. 66.6

*6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"*

LGT Art. 233.8



8. *"La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."*.

LGT Art. 233.9

9. *"Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.*

*Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial"*.

#### - PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. *"En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente"*.

5. *"Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente"*.

7.- *"Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa"*.