

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084719

DGT: 13-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0238/2023

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Intereses indemnizatorios. *Intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos.* El criterio que había venido manteniendo este Centro hasta la STS, de 3 de diciembre de 2020, recurso n.º 7763/2019 (NFJ079842) era el de calificar los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos como ganancia patrimonial, criterio modificado -consulta DGT, de 27-05-2022, n.º V1195/2022 (NFC082971)- como consecuencia de esta sentencia que estableció como criterio interpretativo que «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF». Ahora bien, el cambio expreso del criterio interpretativo del Tribunal Supremo sobre este asunto, pasando de considerar no sujetos al IRPF los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, a fijar como criterio que se encuentran sujetos y no exentos, constituyendo una ganancia patrimonial -STS, de 12 de enero de 2023, recurso n.º 2059/2020 (NFJ088522)-, conlleva que por este Centro se asuma este último criterio y proceda retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora. Al no proceder la ganancia patrimonial de una transmisión, la cuantificación de esta ganancia viene dada por el propio importe de los intereses de demora. Y los gastos -honorarios de abogado y procurador y gastos del préstamo que tuvo que solicitar para abonar el importe reclamado- no pueden tenerse en cuenta en la determinación de la variación patrimonial producida por los intereses de demora.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33 y 34.

Descripción sucinta de los hechos:

Indica la consultante que ha obtenido sentencia favorable en un contencioso-administrativo por la denegación de la devolución de unos ingresos indebidos realizados en la Agencia Tributaria Valenciana (ATV). Para ingresar el importe que se le reclamó y que ha sido objeto de la sentencia, la consultante solicitó un préstamo bancario, lo que le ha generado unos gastos y unos intereses, además, para el procedimiento contencioso-administrativo ha tenido que contratar a un abogado y procurador a los que ha tenido que satisfacer unos honorarios.

Cuestión planteada:

Pregunta si "-a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo nº 24 de fecha 12/01/2023- los intereses generados por la devolución de ingresos indebidos tributan como ganancia patrimonial y si los gastos generados por el préstamo solicitado y los honorarios del abogado y procurador contratados son deducibles en la renta de la consultante".

Contestación:

Para abordar la contestación a la cuestión planteada se toma como punto de partida que los gastos generados por el préstamo solicitado para abonar el importe reclamado por la ATV y los correspondientes a los honorarios de abogado y procurador en que ha incurrido la consultante en el procedimiento contencioso-administrativo se han producido en su ámbito particular, al margen —por tanto— del ejercicio de cualquier actividad económica.

La sentencia del Tribunal Supremo mencionada por la consultante, sentencia nº 24/2023, de 12 de enero de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dictada en resolución del recurso de casación nº 2059/2020, fija la siguiente doctrina: "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial (...)".

Refiere también el Tribunal Supremo en su sentencia que "Los intereses de demora que nos interesan (los abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de una declaración judicial), tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales

han declarado indebido. Estos intereses, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 LIRPF tienen la consideración de ganancias patrimoniales. Son indemnizaciones que se satisfacen por daños sobre derechos de contenido económico, de los cuales existen otras manifestaciones como es el caso de los intereses que se perciben como consecuencia en el retraso del abono del justiprecio de una expropiación”.

Al respecto, en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), recoge el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales estableciendo 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”.

Partiendo de ese concepto, el criterio que había venido manteniendo este Centro hasta la sentencia nº 1651/2020, de 3 de diciembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo era el de calificar los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos como ganancia patrimonial, criterio modificado (consultas V1649-21, V0738-22 y V1195-22) como consecuencia de esta sentencia 1651/2020, sentencia en la que el Tribunal Supremo estableció como criterio interpretativo que “los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF”.

Ahora bien, el cambio expreso del criterio interpretativo del Tribunal Supremo sobre este asunto, pasando de considerar no sujetos al IRPF los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos (sentencia 1651/2020) a fijar como criterio que se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial (sentencia 24/2023), conlleva que por este Centro se asuma este último criterio y proceda retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora objeto de consulta.

Asentado lo anterior, se cuestiona por la consultante, en relación con los intereses de demora abonados por la ATV como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos, si los gastos en que ha incurrido en el procedimiento contencioso administrativo resuelto a su favor —honorarios de abogado y procurador—, así como los gastos del préstamo que tuvo que solicitar para abonar el importe reclamado por la ATV, son deducibles en su declaración del IRPF.

En contestación a tal cuestión procede indicar que, al no proceder la ganancia patrimonial analizada de una transmisión, la cuantificación de esta ganancia viene dada por el propio importe de los intereses de demora, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1:b) de la Ley del Impuesto, donde se determina que “el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso”.

Por tanto, conforme con esta regulación legal, los gastos objeto de consulta no pueden tenerse en cuenta en la determinación de la variación patrimonial producida por los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar la devolución de ingresos indebidos.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.