

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073538

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

Resolución de 11 de enero de 2019

Pleno

R.G. 4351/2016

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Indemnizaciones. Costas percibidas por el vencedor de un pleito. El pago por la parte condenada en costas supone una indemnización a la parte vencedora, consistente en el pago de los honorarios del abogado y procurador en que ha incurrido la otra parte, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero -en cuanto se ejercite el derecho de crédito- constituyendo así una ganancia patrimonial. Todo ello con independencia de que no sea percibido su importe por el vencedor, y que como ocurre en este caso, sea percibido por la compañía aseguradora del mismo.

De este modo, partiendo de la existencia de un derecho de crédito a favor de la parte vencedora, pero sin olvidar su naturaleza indemnizatoria, podemos acudir a las normas especiales de valoración de las ganancias patrimoniales contempladas en la Ley.

Así, de la lectura del art. 37.1 g) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se puede determinar que la condena en costas a la parte contraria supone para el vencedor del pleito una ganancia patrimonial por la diferencia entre el importe de condena en costas fijado por el Tribunal y el importe de gastos en concepto de honorarios de abogado y procurador en que se ha incurrido por parte del mismo en dicho procedimiento judicial, ya que éstos pueden considerarse un daño padecido que da lugar a la condena en costas a la parte contraria.

Dicho esto, en el caso que nos ocupa, el Tribunal entiende que procede acordar la anulación de la liquidación practicada para que sea sustituida por otra en la que la Administración cuantifique de nuevo la ganancia patrimonial con deducción de los gastos acreditados de asistencia jurídica judicial y extrajudicial en que haya incurrido el obligado tributario con ocasión del procedimiento judicial que ha originado la condena en costas, pudiendo solicitar la documentación que se considere oportuna. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 14, 33, 37, 45 y 48.

Ley 50/1980 (Contrato de Seguro), art. 76.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 16/11/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/10/2016 contra la desestimación del recurso de reposición nº ... dictado por la Administración de la AEAT en Murcia, respecto a la liquidación provisional practicada por IRPF 2014, que da lugar a la liquidación **A30...**, por un importe de 34.898,22 euros en concepto de cuota e intereses de demora.

Segundo.

El 5-7-2016 se notifica resolución con liquidación provisional, en la que se cuantifica la cantidad a ingresar por IRPF 2014 que no fue presentada por el obligado tributario, en los siguientes términos:

"El Obligado Tributario no presentó en plazo autoliquidación del IRPF 2014 estando obligado a ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley del IRPF. En concreto, y de acuerdo con los datos en poder de la AEAT, ha obtenido 5.370 euros de rendimientos de actividades económicas, el detalle se adjunta con los datos fiscales del Obligado Tributario incorporados con esta propuesta, así como 88.285,76 euros correspondientes a una ganancia patrimonial derivada, según su propio escrito de recurso de reposición de fecha 21/06/2016 (RGE...), contra liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido del 3T y 4T del ejercicio 2014, de la condena en costas a **Hospital X...** (...); a dicho recurso el Obligado Tributario adjunta copia de escrito de fecha 19/11/2014, relativo a incidente sobre impugnación de costas del Procedimiento Ordinario nº.../20016, por el que se consigna, por dicho Hospital, la cantidad de 176.571,53 euros a favor del Obligado Tributario y **Ax....** De acuerdo, entre otras, con la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0767-16, de 25/05/2016, dicha condena en costas constituye una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible general del impuesto, ya que no procede de la transmisión de elementos patrimoniales.

- Los rendimientos de actividades económicas (artículo 6.2.c) en régimen de estimación directa, se determinan según disponen los artículos 27 a 30 y 32 de la Ley del Impuesto.
- Las ganancias y/o pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible general, se determinan según lo dispuesto en los artículos 6.2.d. y 33.1 a 36 de la Ley del Impuesto.
- El importe del mínimo del contribuyente se ha determinado según establece el artículo 57 y 56.3 de la Ley del Impuesto.
- El importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se ha determinado según establece el artículo 56.2 de la Ley del Impuesto.
- La cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen se determina de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley del Impuesto.
- La cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen se determina de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley del Impuesto.
- La cuota estatal complementaria correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen se determina de acuerdo con la Disposición Adicional trigésima quinta de la Ley del Impuesto.
- La cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se determina de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley del Impuesto.
- La cuota estatal complementaria correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se determina de acuerdo con la Disposición Adicional trigésima quinta de la Ley del Impuesto.
- La cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se determina de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley del Impuesto.
- El cálculo de la cuota líquida total se ha efectuado a tenor de lo dispuesto en los artículos 67 y 77 de la Ley del Impuesto.
- Las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos de la actividad económica se efectúan de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y artículos 95, 101 y 104 del Reglamento del Impuesto.
- Transcurrido el plazo de alegaciones de 10 días concedido contra la propuesta de liquidación provisional notificada el día 15/06/2016, el Obligado Tributario no ha efectuado manifestaciones ni ha aportado documentación que se deba tener en cuenta en la presente liquidación provisional."

El interesado recurre en reposición señalando que no existe ganancia patrimonial alguna, pues las costas correspondientes al juicio mantenido con el **Hospital X...**, fueron abonadas a la compañía aseguradora **T**, con quien tiene suscrito un seguro de responsabilidad civil, que incluye, entre otros, la defensa jurídica. Que no se han tenido en cuenta las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación. Que sobre la misma cuestión, y en concepto de IVA, esa Administración ya se le dio la razón .

El recurso se desestima en los siguientes términos:

"Como ya se le informo en el apartado de Hechos y fundamentos que motivan la liquidación provisional, ahora recurrida, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, número V0767-16, establece que la cantidad percibida por la condena en costas, constituye una ganancia patrimonial para quien la percibe.

El texto íntegro de dicha consulta es el siguiente:

"En los supuestos de condena en costas este Centro directivo viene manteniendo el criterio (consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13 y V2909-14, entre otras) -tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste-, de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre tales honorarios profesionales.

Conforme con el criterio expuesto, al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, el pago (por parte de la entidad condenada en costas) de los honorarios del abogado y procurador en que ha incurrido el consultante, la incidencia tributaria para este último viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto 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 29):

"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."

A la imputación temporal de las pérdidas y ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto estableciendo que "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, circunstancia que en el presente caso se entiende producida en el período impositivo en que adquiere firmeza la sentencia que establece la condena en costas a la entidad financiera: período impositivo 2015, según resulta de lo expuesto en el escrito de consulta.

En lo que se refiere a la integración de esta ganancia patrimonial, procede indicar que el hecho de no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conlleva la consideración de esta ganancia patrimonial como renta general (así lo determina el artículo 45 de la Ley del Impuesto), por lo que su integración se realizará en la base imponible general, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 48 de la misma Ley."

Por aplicación de lo dispuesto por la Dirección General de Tributos, en la consulta transcrita, procede desestimar el presente recurso."

El interesado insiste en que no debe tributar por las costas.

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:

Si el acto impugnado se ajusta o no a Derecho.

Tercero.

El artículo 33 de la Ley 35/2006 de IRPF señala:

"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.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

El supuesto al que se refiere este párrafo no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) 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 de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

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 obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente."

Cuarto.

Conforme señala la Oficina Gestora y mantiene la corriente jurisprudencial del Tribunal Supremo, el pago por la parte condenada en costas supone una indemnización a la parte vencedora, consistente en el pago de los honorarios del abogado y procurador en que ha incurrido la otra parte, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial. Todo ello con independencia de que no sea percibido su importe por el vencedor, y que como ocurre en este caso, sea percibido por la compañía aseguradora del mismo.

Es irrelevante el tratamiento que se le da en el IVA, ya que se trata de dos impuestos distintos que no recaen sobre el mismo objeto gravable.

La condena a costas a la parte contraria no es contemplada por la norma de renta como caso que no da lugar a alteración en la composición del patrimonio, ni como supuesto en el que no se produce ganancia patrimonial. Tampoco se contempla entre los casos de exención de rentas que establece el artículo 7 de la Ley.

Por otro lado, se podría pensar que dado que en un proceso judicial se han producido unos gastos, deberíamos reconocer una pérdida patrimonial, por el importe de los mismos, con independencia de reconocer también una ganancia patrimonial por la condena a costas a la parte contraria. No obstante el apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF, impide considerar estos gastos, como pérdida patrimonial, ya que se consideran renta aplicada a consumo para el interesado.

De modo que partiendo de la existencia de un derecho de crédito a favor de la parte vencedora, pero sin olvidar su naturaleza indemnizatoria, podemos acudir a las normas especiales de valoración de las ganancias patrimoniales contempladas en la Ley.

El artículo 37 1 g) de la Ley, situado en el apartado de las normas específicas de valoración para las ganancias patrimoniales establece:

"g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente."

De la lectura del mismo se puede determinar que la condena en costas a la parte contraria supone para el vencedor del pleito una ganancia patrimonial por la diferencia entre el importe de condena en costas fijado por el Tribunal y el importe de gastos en concepto de honorarios de abogado y procurador en que se ha incurrido por parte del mismo en dicho procedimiento judicial, ya que éstos pueden considerarse un daño padecido que da lugar a la condena en costas a la parte contraria. Ello en consonancia con lo establecido en Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, respecto al seguro de defensa jurídica, en la que se configura en su artículo setenta y seis a) dicho tipo de gastos como el daño sufrido, disponiendo lo siguiente:

"Por el seguro de defensa jurídica, el asegurador se obliga, dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a hacerse cargo de los gastos en que pueda incurrir el asegurado como consecuencia de su intervención en un procedimiento administrativo, judicial o arbitral, y a prestarle los servicios de asistencia jurídica judicial y extrajudicial derivados de la cobertura del seguro."

Por tanto, este Tribunal entiende que procede acordar la anulación de la liquidación practicada para que sea sustituida por otra en la que la Administración cuantifique de nuevo la ganancia patrimonial con deducción de los gastos acreditados de asistencia jurídica judicial y extrajudicial en que haya incurrido el obligado tributario con ocasión del procedimiento judicial que ha originado la condena en costas, pudiendo solicitar la documentación que se considere oportuna.

Quinto.

Respecto al ejercicio de imputación coincide este Tribunal con lo dispuesto por la Oficina Gestora, ya que según el 14.1.c) de la Ley del Impuesto, referente a la imputación temporal de las ganancias patrimoniales, éstas "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", circunstancia que en el presente caso se entiende producida en el período impositivo en que adquiere firmeza la sentencia que establece la condena en costas.

Sexto.

En lo que se refiere a la integración de esta ganancia patrimonial, procede indicar como dispone la Administración, que el hecho de no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conlleva la consideración de esta ganancia patrimonial como renta general (así lo determina el artículo 45 de la Ley del Impuesto), por lo que su integración se realizará en la base imponible general, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 48 de la misma Ley."

Séptimo.

Procede por tanto anular el acto impugnado y volver a dictar liquidación de acuerdo con el FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO anterior.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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