

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077911

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 21 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7763/2019

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales. Supuestos de no sujeción. Intereses de demora.** En el presente recurso, la parte hoy recurrida, inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, obteniendo dicha devolución más los correspondientes intereses de demora. El abogado del Estado defiende la necesaria consideración de los intereses de demora en cuestión, como ganancias patrimoniales pues si los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, es claro que no constituyen rendimientos de capital mobiliario, ni tampoco de actividades, económicas, en los términos en que ambos se definen legalmente. En cambio, si el concepto de ganancia patrimonial, por el que según la Ley IRPF se ha de tributar, se determina por exclusión; la condición de tal de los intereses de demora, resultará precisamente de la improcedencia de calificarlos como otro tipo de rendimientos. La consecuencia es que los intereses de demora han de tributar cómo ganancias patrimoniales del art. 33.1 Ley IRPF pues encajan en el concepto legal. Si el legislador hubiera querido declararlos exentos del Impuesto, lo habría hecho como hace, por ejemplo, con las indemnizaciones por daños personales. Procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia: interpretando los arts. 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los arts. 25 y 27 Ley IRPF y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable, determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de julio de 2019, recurso n.º 688/2017 (NFJ076333) contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 6, 25, 27, 33.1 y 34.

Código Civil, art. 1108.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 21/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7763/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7763/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 21 de mayo de 2020.

## HECHOS

### Primero.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó el 29 de octubre de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 688/2017, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Aquilino contra la resolución adoptada con fecha 23 de febrero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV), desestimatoria de la reclamación en su día formulada por el citado contribuyente contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2010, con clave NUM000 por importe de 11.031,22 euros, acto dictado por el Administrador de la AEAT Administración de Valencia-Guillem de Castro.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones:

De los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre no deducibilidad como gastos en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora pagados a la Administración por no haber practicado retenciones ( STS de 25 de febrero de 2010, RCA 10396/2004, ES:TS:2010:1462 y las en ella citadas) y sobre consideración como ganancias patrimoniales de los intereses del justiprecio en los procedimientos de expropiación ( SSTS de 12 de abril de 2010, RCA 4773/2003, ES:TS:2010:1846 y 29 de abril de 2013, RCA 5089/2011, ES:TS:2013:2118).

3. Razona que las infracciones de las normas y la jurisprudencia expuestas son determinantes del fallo de la sentencia impugnada, al concluir ésta que: "el importe que percibió el Recurrente en concepto de intereses de demora, no tenía la consideración de ganancia patrimonial, por lo que no tuvo que tributar por él. En cambio, si la Sala a quo hubiera aplicado los preceptos invocados de la LIRPF, siguiendo la interpretación que propone la Administración tributaria y que sostenemos en el presente escrito de preparación, la conclusión habría sido la contraria, lo que habría conducido a la desestimación del recurso, confirmando la RTEARV y la liquidación impugnadas" (sic).

4. Afirma que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las dos siguientes razones:

5.1. La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de la norma en la que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) "LJCA"]. Invoca sentencias de distintos tribunales superiores de justicia que la siguen, a saber:

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia de 28 de mayo de 2018 (recurso 649/2016, ES:TSJM:2018:5300).

- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 15 de abril de 2019 (recurso 129/2017: ES:TSJCAT:2019:3752).

Añade el recurrente que la sentencia recurrida contradice, incluso, sentencias anteriores del mismo órgano como la dictada en 29 de marzo de 2018 (recurso 845/2014, ES:TSJCV:2018:756), citada en la sentencia de Cataluña invocada de contraste.

5.2. La doctrina sentada en la sentencia recurrida puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], "dada la existencia de sentencias contradictorias sobre esta cuestión, la situación planteada puede dar lugar a indeseables desigualdades entre contribuyentes que, según residan en la Comunidad Autónoma de Valencia o en otras, como Cataluña o Madrid, podrán obtener la anulación de acuerdos de liquidación disfrutando de una situación jurídico tributaria más ventajosa que la de otros contribuyentes en idéntica situación". (sic).

5.3. Asimismo, entiende la recurrente que, en el presente supuesto, debe presumirse la existencia de interés casacional objetivo porque el Tribunal Supremo no se ha pronunciado sobre este asunto, pues aunque "algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo que han reconocido que son alteraciones patrimoniales sujetas a IRPF o Impuesto de Sociedades, los intereses del justiprecio en los procedimientos de expropiación. El supuesto es similar pero no idéntico al que aquí se plantea. Salvo error de esta parte, el citado Tribunal no se ha pronunciado sobre la inclusión en el art.33.1 LIRPF de los intereses de demora que ha de pagar la Administración a los contribuyentes en los supuestos de devolución de ingresos indebidos" (sic) [ artículo 88.3.a) LJCA].

6. Fundamenta la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la necesidad de que por esta Sala se fije jurisprudencia sobre esta cuestión que se ha revelado como cuestión generadora de litigiosidad y que presenta la nota de generalidad que hace aconsejable un pronunciamiento.

### **Segundo.**

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de noviembre de 2019, ordenando emplazar a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido únicamente la Administración General del Estado, parte recurrente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma foral que se reputa infringida, literalmente coincidente con la estatal, y la jurisprudencia que se estima conculcada, las cuales fueron tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la LIRPF y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre no deducibilidad como gastos en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora pagados a la Administración por no haber practicado retenciones y sobre consideración como ganancias patrimoniales de los intereses del justiprecio en los procedimientos de expropiación, contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA], sentando una doctrina sobre dichas normas que puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA] y, finalmente, porque el Tribunal Supremo no se ha pronunciado sobre este asunto [88.3.a) LJCA]. También se razona de forma suficiente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2 LJCA, letra f)].

## Segundo.

1. En el presente recurso, la parte hoy recurrida, inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, obteniendo dicha devolución más los correspondientes intereses de demora. La cuestión debatida viene referida al régimen fiscal que debe aplicarse a esos intereses de demora devengados. Al respecto, la Administración sostiene que se trata de una ganancia patrimonial que debe ser objeto de declaración en el período impositivo en que sea percibida, mientras que el contribuyente considera que el importe que percibió en concepto de intereses de demora, no tenía la consideración de ganancia patrimonial, por lo que no tuvo que tributar por él.

2. El escenario normativo que debemos tener en cuenta para resolver la cuestión litigiosa es el siguiente:

2.1. El artículo 2 LIRPF establece que "Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador". Artículo 1108.

2.2. En el artículo 6 del mismo texto legal se puede leer: "2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley."

2.3. En lo que aquí interesa, el artículo 33.1 LIRPF dispone: "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".

2.4. El 34.1. b) de la misma disposición señala: "1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será (...) b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso."

2.5. El artículo 1108 del Código Civil, que dispone: "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal."

3. El sustrato fáctico del presente litigio puede sintetizarse indicando que la Administración inició procedimiento de comprobación limitada con relación al IRPF, ejercicio 2010, con un alcance circunscrito a la "comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora", procedimiento que finalizó mediante liquidación provisional en la que la Administración tributaria incrementó la base imponible del ahorro en dicho concepto por importe de 50.264,14 euros, percibidos por el contribuyente en concepto de intereses de demora reconocidos y cuantificados en el ejercicio 2010 por parte de la AEAT como consecuencia de la reclamación económico-administrativa número NUM001.

3.1. Don Aquilino presentó reclamación económico-administrativa frente a la liquidación practicada por la Administración, dando lugar a la resolución desestimatoria del TEARV de 23 de febrero de 2017, en la que se establece que "(l)os intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, debido a su carácter indemnizatorio, dan lugar a la existencia de una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro. La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto 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 y de lo dispuesto en el artículo 27 de la misma ley, los

intereses objeto de controversia han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente reclamante -no calificable como rendimientos- que da lugar

a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley 35/2006 del IRPF. Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, deben cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. A la imputación temporal de las ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto, estableciendo como regla general que "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Conforme con lo anterior, y teniendo en cuenta que los intereses percibidos abarcan el respectivo período que comprende el retraso, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono." (sic).

3.2. El contribuyente recurrió ante la vía jurisdiccional la anterior resolución, interesando que se dejase sin efecto, al entender que los intereses de demora que proceden de una devolución de ingresos indebidos no pueden tener la consideración de ganancia patrimonial. La sentencia recurrida, al socaire de otra anterior dictada por la misma Sala de 18 de octubre de 2018 (recurso 223/2015), la reproduce prácticamente en su integridad, estimando su pretensión y concluyendo que "A tenor del contenido de la sentencia transcrita, el recurso que nos ocupa debe ser estimado. El importe que ha percibido el demandante en concepto de intereses de demora no tiene la consideración de ganancia patrimonial, atendiendo al propio carácter de los intereses de demora cuya naturaleza persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. Nótese que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, en función de quien ha hecho frente al pago de los mismos, la Administración o el contribuyente. Por ello, se deja sin efecto la resolución recurrida, así como el acto del que la misma trae causa, con todas las consecuencias inherentes a este pronunciamiento." (sic).

3.3. El abogado del Estado, en su escrito de preparación, defiende la necesaria consideración de los intereses de demora en cuestión, como ganancias patrimoniales pues " si los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, es claro que no constituyen rendimientos de capital mobiliario, ni tampoco de actividades, económicas, en los términos en que ambos se definen legalmente. En cambio, si el concepto de ganancia patrimonial, por el que según la LIRPF se ha de tributar, se determina por exclusión; la condición de tal de los intereses de demora, resultará precisamente de la improcedencia de calificarlos como otro tipo de rendimientos. La consecuencia es que los intereses de demora han de tributar cómo ganancias patrimoniales del art.33.1 LIRPF pues encajan en el concepto legal. Si el legislador hubiera querido declararlos exentos del Impuesto, lo habría hecho como hace, por ejemplo, con las indemnizaciones por daños personales o por despido [ art. 7.d) y e) LIRPF]." (sic) por lo que considera "conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre esta cuestión por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y para garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación uniforme que aclare y precise su jurisprudencia, en relación con la tributación en el IRPF, como ganancias patrimoniales, de los intereses de demora abonados a los contribuyentes por la Administración" (sic).

4. Esta Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, considera que la cuestión planteada en este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, al darse la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA que aquí se invoca, puesto que varios tribunales superiores de justicia han decidido en sentido contrario a la sentencia recurrida, esto es, la fijación del régimen fiscal aplicable a los intereses de demora abonados por la Administración a los contribuyentes, determinando si tienen o no naturaleza de ganancia patrimonial de acuerdo con lo contemplado en los artículos 33 y 34.1.b) LIRPF.

5. No habiéndose producido aún un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre dicha cuestión, el presente recurso de casación también debe ser admitido a trámite de conformidad con la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA.

6. La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las demás alegadas por el recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

**Tercero.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia: interpretando los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable, determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, así como el artículo 1108 del Código Civil.

#### **Cuarto.**

- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Quinto.**

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

La Sección de Admisión

#### **acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7763/2019, preparado por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 688/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, así como el artículo 1108 del Código Civil.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García

D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

Por causa del confinamiento sanitario, los Excmos. Sres. Magistrados estuvieron en Sala, votaron y no pudieron firmar. Firma en su lugar el Presidente de la Sala Tercera Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.