

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086980

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 13 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 515/2022

SUMARIO:

Haciendas Forales. País Vasco. IRPF. Base imponible. Gastos deducibles. Intereses de demora. La administración niega la posibilidad de deducir los intereses de demora en ningún caso, y defiende que se trataría de una cuestión controvertida. Es cierto que el problema en cuestión no estaba zanjado cuando las partes plantearon sus posturas en los escritos de demanda y de contestación. Sin embargo ha quedado definitivamente resuelto por la STS de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 3071/2019 (NFJ080998), entre otras, que resuelve que a efectos del IS, los intereses demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica. Por otro lado, el TEAF y la administración rechazan la posibilidad de aplicar esta solución, dado que, a su juicio, no habría una correlación entre los gastos y los ingresos. Pues bien, ello es cierto en el caso de los intereses derivados del IRPF (dado que este impuesto grava todas las rentas percibidas por el contribuyente como persona física, y no solo las derivadas de su actividad profesional, de modo que resultaría imposible establecer esa correlación que también exige el TS). Sin embargo, no puede negarse la existencia de correlación entre los ingresos y gastos en el caso de los intereses de demora derivados del IVA (habida cuenta de que este impuesto está necesariamente vinculado al ejercicio de una actividad empresarial o profesional). La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, a efectos del IRPF, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites [Vid., STSJ del País Vasco de 28 de octubre de 2021, recurso n.º 208/2019 (NFJ086981) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Norma Foral 13/2013 de Bizkaia (IRPF), art. 28.

Norma Foral 11/2013 de Bizkaia (IS), arts. 15, 31 y 54.

Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), art. 26.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 28.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11 y 15.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don ANGELES HUET DE SANDE

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 13/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 515/2022

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 515/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.^a María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.^a Ángeles Huet De Sande

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de julio de 2022.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Jaime Villaverde Ferreiro, en representación de don Juan Ignacio, asistido de la letrada doña María Irache Celaya Acordarrementería, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco, que estimó parcialmente el recurso 208/2019 deducido frente al acuerdo, de 19 de diciembre de 2018, del

Tribunal Económico- Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, TEAFV), por el que se desestimó la reclamación NUM000, planteada contra acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2016.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la recurrente identifica como normas infringidas, (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y del artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"] y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

3. Razona que tal infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia, y que aunque la normativa invocada como infringida es de naturaleza foral, guarda identidad sustantiva con el artículo 28 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 de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"] y del artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

4. Considera que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya que la sentencia recurrida: (i) es susceptible de afectar a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], y (ii) ha aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala a quo, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de enero de 2022, habiendo comparecido don Juan Ignacio, recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Diputación Foral de Vizcaya, que se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y don Juan Ignacio, se encuentra legitimado para interponerlo, al 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 identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)], sin que puedan prosperar las causas de inadmisión planteadas de contrario.

3. El repetido escrito fundamenta, especialmente, que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida: (i) es susceptible de afectar a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que, además (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1. El Servicio de Tributos Directos inició en 5 de junio de 2017 un procedimiento de comprobación limitada, siendo el alcance del mismo el examen de la partida de gastos financieros de la actividad económica del contribuyente, correspondiente al epígrafe 2 73100 "abogados", hechos constar en su autoliquidación del IRPF del año 2016, para determinar si la inclusión de los mismos se adecua a la normativa vigente, solicitando, a tal efecto, la presentación de copia de las facturas referidas a los citados gastos, al objeto de su examen.

2. El contribuyente, en contestación al requerimiento de documentación, en relación a los gastos financieros incluidos en su actividad económica, señaló que correspondían a gastos financieros procedentes de una cuenta de crédito vinculada a la actividad, por importe de 351,82 euros y a intereses de demora tributarios derivados de una inspección tributaria y abonados en el año 2016 por importe de 4.411,19 euros, adjuntando justificantes de los gastos financieros de la cuenta y resumen de las actas de inspección tributaria.

3. El 19 de julio de 2017, el Servicio de Tributos Directos practica propuesta de liquidación provisional, en la que rectificó la declaración anteriormente citada, incrementando al rendimiento neto de actividades económicas que pasa de 35.537,11 euros a 39.507,18 euros, con un resultado final a ingresar de 687,15 euros, al no admitir como gastos deducibles por importe de 4411,18 euros, los correspondientes a las actas de inspección, ya que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos y que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad.

4. En 16 de agosto de 2017, la parte actora presentó alegaciones a la citada propuesta, señalando que los gastos correspondientes a intereses de demora de las liquidaciones derivadas de las actas de inspección por IRPF e IVA de los años 2010 a 2014, pagadas en el año 2016, son gastos financieros derivados de su actividad económica y como tal deducibles, al amparo de la resolución de 4 de abril de 2016 de la Dirección General de Tributos en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios conforme la LIS de 2014.

5. En 9 de octubre de 2017, el Servicio de Tributos Directos practicó liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta, señalando que no se han aportado datos ni medios de prueba que impliquen la modificación o improcedencia de la propuesta de liquidación. Frente a dicha resolución, se interpuso el 14 de noviembre de 2017 recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo del Servicio de Tributos Directos de 29 de enero de 2018.

6. Contra el citado acuerdo se promovió en 5 de marzo de 2018 reclamación económico-administrativa ante el TEAFV, que la desestimó en sesión de 19 de diciembre de 2018.

7. Frente a la resolución del TEAFV se interpuso recurso contencioso-administrativo nº 208/2019 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó parcialmente en sentencia de 28 de octubre de 2021, al entender que "(t)anto el actor como la demanda están de acuerdo en que, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el recurrente, hay que acudir a la Norma Foral 11/2013, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

La administración niega la posibilidad de deducir esos intereses en ningún caso, y defiende que se trataría de una cuestión controvertida. Es cierto que el problema en cuestión no estaba zanjado cuando las partes plantearon sus posturas en los escritos de demanda y de contestación. Ahora bien, tal y como ya hemos visto, ha quedado definitivamente resuelto por el Tribunal Supremo.

Por otro lado, el TEAF y la administración rechazan la posibilidad de aplicar esta solución, dado que, a su juicio, no habría una correlación entre los gastos y los ingresos. Pues bien, ello es cierto en el caso de los intereses derivados del IRPF (dado que este impuesto grava todas las rentas percibidas por el contribuyente como persona física, y no solo las derivadas de su actividad profesional, de modo que resultaría imposible establecer esa correlación que también exige el Tribunal Supremo en su sentencia). Sin embargo, no puede negarse la existencia de correlación entre los ingresos y gastos en el caso de los intereses de demora derivados del IVA (habida cuenta de que este impuesto está necesariamente vinculado al ejercicio de una actividad empresarial o profesional)." (sic).

Tercero.

Normas que deberán ser interpretadas.

La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"], en tanto guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite el recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. El recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica similar, aunque referida a otra figura tributaria, a la de otros recursos admitidos a trámite [vid., entre otros, los autos de 16 de enero de 2019 (RCA 3071/2019; ECLI:ES:TS:2020:231 A), 14 de febrero de 2020 (RCA/5094/2019; ECLI:ES:TS:2020:1452A) y 28 de mayo de 2020 (RCA/463/2020; ECLI:ES:TS:2020:3350 y RCA/558/2020; ECLI:ES:TS:2020:3333A)].

En efecto, esta Sala no ha tenido ocasión de pronunciarse en torno a la problemática relativa a la deducción en la determinación del rendimiento de la actividad económica en el IRPF de los gastos por intereses de demora de los contribuyentes personas físicas cuando los mismos derivan de la propia actividad, y ello, sin que el recurrente desconozca que la "regulación del rendimiento en imposición directa, Impuesto sobre Sociedades versus IRPF, puede ser divergente atendiendo a la naturaleza de ambos impuestos; pero también debe reconocerse que esa discrepancia no es tal cuando las rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas son las relativas al desarrollo de su actividad económica, pues en este caso las personas físicas han de determinar su rendimiento neto de manera análoga a cómo lo hacen las personas jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, atendiendo al marco mercantil y contable que les resulta igualmente aplicable como empresarios o profesionales que son." (sic).

En aquellos autos se apreció la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquellos autos se contiene.

2. Además, el planteamiento en los referidos autos ha sido acogido reiteradamente por la Sala, por todas, la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (RCA/3071/2019).

La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la citada sentencia, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando que "los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho".

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

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, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto de esta resolución.

2. La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y del artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de

Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"], en tanto guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

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

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/515/2022, preparado por el procurador don Jaime Villaverde Ferreiro, en representación de don Juan Ignacio, asistido de la letrada doña María Irache Celaya Acordarrementería, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco, que estimó parcialmente el recurso 208/2019.

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

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y del artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"], en tanto guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

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.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.