

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088522

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 24/2023, de 12 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2059/2020

### SUMARIO:

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. Intereses de demora.** Pese a la existencia de la sentencia STS de 3 de diciembre de 2020, recurso n.º 7763/2019 (NFJ077911) en la que la Sala afirmó que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF, ahora el TS cambia su criterio en base a que la delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una doble delimitación: una positiva y otra negativa. La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de "supuestos de no sujeción" y de "exenciones". En ocasiones ambos conceptos no se diseñan, técnicamente hablando, con claridad. El resultado de esa doble delimitación (positiva y negativa) de las ganancias y pérdidas patrimoniales da lugar, como hemos dicho, a una renta de carácter residual, que llena cualquier laguna en la determinación del hecho imponible, comprensiva de la renta total. Considera la Sala que procede integrar en la base imponible del ahorro del ejercicio 2009 el 100% de los intereses de demora derivados de la anulación de las actas y sanciones, así como los percibidos en calidad de heredero de sus padres y cuya imputación le corresponde al 50% y declara que los intereses de demora que nos ocupan sí constituyen ganancias patrimoniales. La sentencia de instancia considera que la renta controvertida es renta del ahorro. Nada dice la parte recurrente en relación con esa calificación, sencillamente porque para ella ni siquiera constituye renta gravable. En cambio, como se ha podido comprobar, la abogacía del Estado considera no solo que los intereses de demora que nos ocupan son renta, sino que son renta general, puesto que las ganancias patrimoniales, de constante referencia, no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Ahora el Tribunal fija como doctrina que "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 que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el art. 46.b) Ley IRPF, interpretado a sensu contrario". **Voto particular.** [Vid., ATS de 11 de diciembre de 2020, recurso n.º 2059/2020 (NFJ080103) y STSJ de Cataluña de 16 de septiembre de 2019, recurso n.º 150/2016 (NFJ076605) que se confirma]

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 26, 66 a 68 y 217.  
Código Civil, arts. 335 a 337, 1.108 y ss y 1.740.  
Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 12 y 24.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6, 15, 25 y 33 a 37.  
Constitución Española, arts. 9, 24, 31 y 106.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 24/2023

Fecha de sentencia: 12/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2059/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/03/2022

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2059/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 24/2023

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 2059/2020, interpuesto por don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, actuando todos ellos en su nombre y derecho y como sucesores de don Luis Tor Giménez, representados por la procuradora doña Olga Romojaro Casado, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016 sobre

liquidación provisional con clave NUM001, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2009.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, interpuesta contra la resolución del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de inspección de la Delegación Especial en Cataluña, sede Barcelona, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13 de octubre de 2014, por la que se desestiman los respectivos recursos de reposición núm. 2014GRC05670056E, interpuestos por los aquí recurrentes, la resolución de la misma Dependencia, de 26 de junio de 2014, por la que se practica la liquidación provisional con clave NUM001, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad NUM002.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1º. El 1 de marzo de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance parcial por IRPF/2009, seguidas con los ahora recurrentes en casación como sucesores, en cuyo seno fue extendida el 8 de mayo de 2014 acta de disconformidad modelo A02 nº NUM003, de la que tras dos días de dilaciones no imputables a la inspección resultó dictado el acuerdo de liquidación provisional de referencia, notificado el 27 y 30 de junio de 2014 a los tres sucesores.

2º. La causa de la regularización es la percepción de 312.958,85 euros de intereses de demora sobre los importes ingresados relativos al IRPF/1989 por actos inspectores que habían sido anulados por sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2008 (recurso nº 376/2007) firme y ejecutada el 15 de abril de 2009 a petición de los obligados según solicitud presentada el 21 de enero de 2009 ante la AEAT.

3º. Disconforme con tal liquidación provisional los interesados interpusieron recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada el 23 de octubre de 2014, frente a la cual fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue desestimada por acuerdo de 3 de abril de 2019, resolución a su vez impugnada ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso 150/2016, que la desestimó con los siguientes argumentos:

"De la normativa citada se desprende que el objeto del IRPF es gravar la renta de los contribuyentes, entendiendo por tal la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Lo cual nos lleva a concluir, de entrada, que cualquier tipo de renta obtenida está sometida al impuesto salvo que la propia ley declare expresamente su exención o por delimitación negativa su no sujeción.

Ciertamente, el artículo 6 no cita específicamente a los intereses de demora como integrantes de la renta, pero los amplios términos en los que se configura el hecho imponible y se describen en dicho artículo conducen inexorablemente a su inclusión derivada de su propia naturaleza de renta lo cual no comporta aplicar ningún tipo de analogía, proscrita por el artículo 14 LGT.

A su vez, a tenor de los artículos 25 y 33.1 LIRPF, han de tributar como ganancias patrimoniales y ello, por cuanto quedan excluidos del concepto de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25, es decir, no se trata de rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios, rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas; rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad; otras utilidades por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe; primas de emisión de acciones o participaciones.) Y, sin embargo, se incluyen en el concepto de ganancias patrimoniales del artículo 33.1:

"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".

Partiendo de ese concepto, los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del consultante, - 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.

Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1, b) de la misma ley, 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".

Su naturaleza responde al componente de la renta conocido como ganancias y pérdidas patrimoniales según criterio reiterado por nuestros tribunales y por la Dirección General de Tributos a la que nos referiremos más adelante. Los intereses de demora en el ámbito tributario cumplen una función indemnizatoria puesto que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, sino como ganancias patrimoniales".

## Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don José Ignacio Gramunt Suárez, en representación de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, presentó el 8 de noviembre de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019.

2. En su escrito, identifica como normas infringidas:

- Los artículos 15.2.1º, y 33 a 37, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].
- Los artículos 9, 24, 31 y 106 de la Constitución Española ["CE"].
- El artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJAPAC"] y 42 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) ["LRJSP"].
- Los artículos 26, 66 a 68 y 217 de la Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria (BOE de 14 de diciembre) ["LGT"].
- Los artículos 335 a 337, 1108 y siguientes y 1740 del Código Civil ["CC"].
- Los artículos 12 y 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"].

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de febrero de 2020, emplazando a las partes.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro auto de 11 de diciembre de 2020, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes 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".

## Tercero.

Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.

1. Doña Olga Romojaro Casado, en representación de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, presentó escrito de interposición del recurso de casación con fecha 15 de febrero de 2021 en el que observa los requisitos legales pertinentes. En el mismo, alega la infracción de las normas ya señaladas en el escrito de preparación y propugna como doctrina jurisprudencial correcta la siguiente:

"Que en los casos de Devoluciones de Ingresos Indevidos por anulación de liquidaciones de Actas de IRPF, dado que se ha tratado de una actuación calificable de antijurídica y el contribuyente no tiene la obligación de soportar el daño, el abono de Intereses de Demora Tributarios corresponde únicamente a la indemnización del Lucro Cesante habido por la indisponibilidad temporal de un dinero, por cuyo motivo la Alteración Patrimonial que se produce solo puede quedar sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si se cumple la exigencia de equilibrar el valor del patrimonio mediante la corrección monetaria.

Que en el supuesto de producirse dicha "Restitutio in Integrum" la norma aplicable con el fin de cuantificar el importe gravable como Ganancia Patrimonial es la contenida en el artículo 37-1, g) de la LIRPF, al tratarse de la disposición especial destinada a regir específicamente el supuesto de hecho de las indemnizaciones, debiéndose destacar especialmente que la administración queda obligada a probar que se ha producido el aumento de "valor" en el patrimonio del contribuyente, pues tal norma es correlato de la constitucional obligación de contribuir cuando se ponga de manifiesto capacidad económica, constituyendo el medio o modo de medir y cuantificar la misma".

2. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 16 de marzo de 2021 en el que observa los requisitos legales pertinentes.

En el escrito, propugna como doctrina correcta aplicable al asunto, la siguiente:

"Los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indevidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible general.

Novedad posterior a la preparación de este recurso de casación es que la Excmá Sala ha dictado la STS 165/2020 de 3 diciembre 2020, recurso 7763/ 2019, que pudiera haber sentado doctrina favorable a las tesis del recurrente y que, en todo caso, será preciso que la Excmá. Sala la confirme y constate la igualdad de supuestos ya que hay diferencias entre ellos porque el recurrente en Casación lo que solicita aquí es una "restitutio in integrum" completa, e incluso es dudoso si está solicitando que se valoren los "intereses de demora" como no sujetos al IRPF. En ese sentido, estas pretensiones -que entendemos diferentes del caso STS 165/2020- debieran dar lugar a la desestimación del recurso de casación.

En la STS 3-12-2020 concurrió un voto particular en contra del pronunciamiento de la mayoría".

#### **Cuarto.**

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, y el de 19 de enero de 2022, se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose para la deliberación, votación y fallo, la audiencia del día 22 de marzo de 2022.

Habiendo comenzado la deliberación, por la Sección Segunda se apreció la conveniencia de dar traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que manifestasen lo que a su derecho favoreciese en torno a la posibilidad de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, LIRPF), relativo al principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución.

El 13 de junio de 2022, la representación procesal de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, presentó escrito manifestando que consideraba innecesaria e inadecuada la remisión de la cuestión al Tribunal Constitucional, por no apreciar que el artículo 33.1 de la LIRPF sea contrario a la Constitución.

El 14 de junio se presentó el dictamen del Ministerio Fiscal, en el que establece que se dan las circunstancias para que sea posible el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pero sin entrar a valorar la idoneidad desde un punto de vista que abarque el fondo de la cuestión.

El Abogado del Estado, por su parte, presentó escrito de alegaciones el 24 de junio de 2022 en el que se mostraba contrario al planteamiento de la cuestión.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

El escenario normativo que debemos tener en cuenta para resolver la cuestión litigiosa se concreta, esencialmente, en los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b) LIRPF, y, además, el artículo 1108 del Código Civil.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indevidos, 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.

El auto de admisión señala que varios Tribunales Superiores de Justicia han decidido en sentido contrario a la sentencia recurrida. Añade que el presente recurso de casación suscita la misma cuestión jurídica que otro admitido a trámite [vid. auto del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2020 (RCA 7763/2019; ES:TS:2020:2787A)].

## Segundo.

Alegaciones de las partes.

La parte recurrente comienza invocando sentencias de distintos tribunales en favor de su tesis, concretamente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de julio de 2009 (recurso nº 341/2007) y de 9 de diciembre de 2015 (recurso nº 1140/2015), del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015, del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1995 y 17 de abril de 2009, de la Audiencia Nacional de 9 de mayo de 2013, de la Audiencia de Las Palmas de 26 de mayo de 2010 y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 25 de octubre de 2011.

Por otro lado, en su escrito de interposición sostiene que se ha gravado una capacidad económica inexistente, meramente virtual o aparente (inexistencia de alteración sujeta al impuesto y de base imponible), y, en consecuencia, se han vulnerado el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad siendo asimismo notorio que se ha quebrantado la seguridad jurídica mediante la aplicación de una disposición de cierre que no está dirigida a regir el supuesto de hecho concreto de las indemnizaciones.

Manifiesta que los ingresos indebidos y las cantidades que la administración pueda deber a los administrados a causa de una actuación suya declarada nula y, por tanto, contraria a derecho, han obligado a los mismos a soportar una serie de consecuencias perjudiciales sin que existiese causa jurídica válida para obligarles a ello.

Señala después que constitucionalmente la administración queda obligada a reparar el daño causado, y tal actuación se lleva a término mediante la acción de resarcimiento, que impone la restitución íntegra de los bienes y derechos afectados.

Asegura que los intereses de demora tributarios constituyen solo el medio de cubrir el lucro cesante, resultando obvio que por sí mismos no pueden alterar el equilibrio patrimonial, pues no existe la posibilidad de que se manifieste la existencia de capacidad económica alguna que pudiera resultar gravable.

Defiende que solo se pondría de manifiesto la existencia de una capacidad económica gravable si los intereses de demora tributarios superasen el valor del lucro cesante que cubren, lo cual solo se produce si los intereses pagados al damnificado son superiores a los intereses legales sin que existiese pacto en contrario sobre ello, o superiores a lo pactado expresamente, en su caso.

En ese caso, apostilla, sí que se les puede considerar como manifestación de una capacidad económica generada por una alteración patrimonial que puede dar lugar a una renta gravable en la cuantía en que superen a los legales o a los pactados. En tal supuesto tendrían la consideración y tratamiento de ganancias patrimoniales procedentes de indemnizaciones y se les aplicaría lo dispuesto en el artículo 37-1, g) LIRPF, en cuya virtud cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda "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".

Dicho esto, desarrolla con detalle sus argumentos, que, con cierta extensión, exponemos seguidamente:

A) En relación con las normas del IRPF que configuran las ganancias y pérdidas patrimoniales.

- (i) La LIRPF emplea siempre el término "ganancias y pérdidas patrimoniales", y el desarrollo normativo de este tipo de rentas deja muy claro que tanto por regla general (arts. 15, 34 y 35) como en la mayoría de los casos especiales (art. 37) se grava la diferencia entre dos valores determinados, siendo excepcional que el ingreso puro constituya la renta gravable, como sería en los casos de su artículo 39 por incrementos de patrimonio no justificados, que amplía el supuesto del 37-1, l).

- (ii) La ley define las ganancias y pérdidas patrimoniales ( art. 33) como las "variaciones de valor" que se pongan de manifiesto "a causa de las alteraciones en la composición del mismo". La locución legal "que se pongan de manifiesto", entronca con la exigencia del artículo 31 CE, obligando a que se valoren los hechos y circunstancias que han dado lugar a la alteración con el fin de constatar si existe o no manifestación, y en su caso cuantía, de la capacidad económica gravable que se pueda considerar como incremento o pérdida patrimonial.

- (iii) Las alteraciones en la composición del patrimonio se pueden producir por transmisión o entrega de bienes o derechos y por incorporaciones o salidas de dinero. Pero, por sí mismas no determinan la existencia de

pérdida o ganancia patrimonial, que solo se manifiesta cuando de dicha alteración, una vez examinada su causa y sus efectos, se deriva y acredita un incremento de valor del patrimonio.

Por tal motivo, apunta la parte recurrente, el artículo 37-1, g) LIRPF exige, para los casos que contempla y en concordancia con el artículo 31 C.E., que solo se compute ganancia patrimonial cuando se derive un aumento de valor del patrimonio del contribuyente, aumento de valor que solo se puede determinar mediante la comparación de las masas patrimoniales y sus alteraciones en los momentos temporales en que se hayan producido las respectivas altas y bajas o cambios en sus elementos.

Afirma el recurrente que no ha quedado reflejado en las diligencias ni en las Actas el análisis y valoración de la situación del patrimonio del contribuyente en las fechas en que las salidas o incorporaciones de dinero han dado lugar a posibles alteraciones patrimoniales. Y al no existir análisis de las alteraciones patrimoniales no puede existir esa deducción motivada que demuestre que ha existido ganancia patrimonial gravable.

- (iv) Los rendimientos gravables en renta derivan siempre de una acción voluntaria del contribuyente. En cambio, las indemnizaciones proceden de daños sufridos en el patrimonio por distintas causas, derivados de hechos no dependientes de su voluntad, que provocan un lucro cesante.

B) En relación con la naturaleza de los intereses de demora tributarios.

Comienza manifestando que los intereses de demora tributarios solo pueden tener carácter indemnizatorio, puesto que no se permite a la Hacienda Pública abonarlos con carácter remuneratorio.

Mantiene que su finalidad es cubrir los daños económicos correspondientes al lucro cesante que se provoca cuando no se dispone de un capital o de un bien patrimonial durante un determinado periodo de tiempo, y no puede cumplir su finalidad lógica de producir beneficios.

Defiende que surgen en el instante en que se calculan por parte de la administración, con posterioridad al momento en que una sentencia o acto administrativo declaran que un determinado ingreso tributario tiene la cualidad de indebido. Por ello nada tienen que ver con la causa de las reclamaciones o recursos. Son parte de la acción de restauración o resarcimiento, y la ley impone que su cálculo se lleve a término de oficio por parte de la administración ( art. 32 LGT).

Señala que el elemento generador o desencadenante de la acción de resarcimiento es el daño causado; su consecuencia es la obligación constitucional de restituir el bien o derecho depreciado, y la de reparar el daño y el perjuicio causados al contribuyente por no haber dispuesto del bien o del dinero durante determinado periodo de tiempo, reparación que se lleva a efecto, en parte, mediante el pago de intereses de demora tributarios.

Precisa que el daño es un hecho material perjudicial, que afecta negativamente al patrimonio del sujeto y que este no tiene obligación legal o deber jurídico de soportar, por proceder de una actuación administrativa que acaba siendo anulada y calificada como antijurídica por los tribunales o por la propia administración, lo que supone un funcionamiento anormal de la misma. ( STS de 1 julio de 2009 - recurso 1515/2005 - y de 25 de septiembre de 2007 - recurso 2052/2003).

Asevera que en la presente litis se trata del pago de una deuda tributaria anulada, con lo que queda patente que los sujetos pasivos afectados por las Actas que contenían la liquidación anulada nunca debieron soportar las consecuencias negativas de unos pagos impuestos por medios coercitivos y de unas sanciones que les suponían una pública reprensión por unas actuaciones suyas correctas.

Señala que para su cálculo la ley entiende que los citados daños deben calcularse mediante la aplicación de métodos financieros, salvo acuerdo previo de las partes en contrario, por lo cual dispone que se calculen aplicando al importe del principal el tipo de interés fijado como interés legal.

Advierte que desde el instante en que la administración calcula los intereses de demora tributarios y ordena su pago está aceptando, tácita y previamente, la existencia y cuantía del daño causado. El periodo de tiempo transcurrido entre la fecha de pago del principal que resulta declarado indebido, y la fecha en que se ordena su devolución no es de retraso en el pago. Durante este periodo de tiempo solo existe falta de disposición de un bien o de ese importe de dinero pagado por el contribuyente, y tal falta de disposición provocará únicamente el daño de un lucro cesante.

C) En relación con la acción restitutoria afirma que su esencia es la de reponer el patrimonio dañado al estado en el que debería encontrarse en el momento de efectuar el reintegro del principal, más los intereses moratorios si no se hubiese producido el hecho dañino. Solo busca el equilibrio patrimonial. Por tanto, de su estricta aplicación no puede derivarse beneficio ni pérdida algunos.

D) En relación con la calificación y encuadramiento de los intereses legales entre los supuestos legales:

-(i) Hay acuerdo general en que no pueden considerarse como rentas de capitales entregados a terceros para percibir rendimientos, ni como rendimientos de actividades económicas al no provenir de un acto voluntario de entrega o destino con esos fines.

-(ii) Su condición de ser cantidades percibidas como consecuencia de la anulación de un pago impositivo forzoso efectuado a la administración pública solo puede derivar en considerarlos como posibles ganancias o pérdidas de patrimonio, ya que potencialmente poseen la cualidad de poder provocar un aumento o disminución de su valor por ser alteraciones patrimoniales debidas a entradas o salidas de dinero.

Pero, argumenta, para encuadrar estas alteraciones en posibles ganancias o pérdidas patrimoniales gravables se tiene que cumplir previamente que se haya procedido a la "restitutio in integrum", con pago de la pérdida de valor de la masa monetaria que fue entregada indebidamente, ya de lo contrario, si los valores no se equilibran, la evidencia de una pérdida patrimonial es incuestionable.

-(iii) No queda, por tanto, otra opción que, en su caso, encuadrar los intereses de demora entre los tipos legales de pérdidas o ganancias patrimoniales.

En ese sentido, descarta que sean aplicables los siguientes supuestos:

- Al abonarse con el fin de resarcir del daño que provoca el lucro cesante les dota de carácter indemnizatorio indiscutido, cuestión que excluye un origen oneroso o lucrativo y la aplicación al mismo de las normas que rigen para esos casos ( art. 34 y 35 LIRPF).

- Tampoco es aplicable el apartado b) del párrafo 1 del artículo 34, al tratarse de una norma de cierre para supuestos indeterminados no incluidos entre los generales anteriores.

- Además, los intereses de demora tributarios carecen de valor de mercado puesto que su importe se encuentra tasado legalmente y, por otra parte, el valor de un daño no tiene un valor de mercado al no existir un mercado de compra y venta de daños, porque son "res extra commercium". Los daños se sufren y se pueden cubrir mediante indemnizaciones, pero nada más.

- Asimismo, no es posible definirlos como ingresos que no proceden de una transmisión anterior, para aplicarles lo dispuesto en el apartado l) del propio artículo 37, porque su origen es otro muy distinto: Los daños a los que nos hemos referido anteriormente, término que solo se recoge en el apartado g) del mismo precepto.

De todos modos, añade, la idea de que no proceden de una transmisión anterior tampoco puede sostenerse, puesto que la entrega forzosa de dinero a la administración, en función de un acto administrativo que conserva su validez hasta la fecha en que por decisión judicial se anula, es una salida o entrega de un bien patrimonial por una causa legal perfectamente reconocible, que provoca una clara alteración y disminución cuantitativa de un determinado bien patrimonial (el dinero) cuyo resultado es disminuir el valor del mismo.

Considera, de todas maneras, que sí existe un supuesto aplicable al que reconducir el supuesto que nos está ocupando.

En ese sentido, asegura que resulta incontrovertible la existencia de una disposición particular o especial que recoge una serie de "normas específicas de valoración" donde aparece determinado el concepto genérico de indemnizaciones, que se relaciona directamente con el daño cuando se dispone que el valor del daño debe entenderse como valor de adquisición a efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial que se haya producido. Esa disposición es la letra g) del art. 37.1 LIRPF.

Explica que el término "indemnizaciones" aparece al inicio del párrafo g), "solo, como termino gramatical y concepto jurídico propio e independiente, sin verse afectado morfológicamente por otras voces que puedan variar su alcance, que reduzcan su aplicación a casos concretos, o que excluyan de su entendimiento casos determinados. Señala que como se sigue de la conjunción disyuntiva "o" queda separado gramatical, sintáctica y lógicamente del siguiente concepto, el de "capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales". Se está en un supuesto "o" en el otro. No hay posibilidad de un "tertium genus" que confunda los dos".

Como consecuencia de todo ello, sigue señalando, "el concepto indemnizaciones debe interpretarse ampliamente, y aplicarse a todos los supuestos indemnizatorios derivados de la actividad administrativa, excepto los exentos del artículo 7" de la propia LIRPF. Apostilla que la citada letra g) "tiene un texto determinado, y nadie puede sustituir un término gramatical por otro, máxime si cambia radicalmente el sentido último de la norma. La conjunción disyuntiva "o" no se puede sustituir por un término antagónico, por la preposición "por" u otra de su mismo significado, pues el resultado es convertir en uno solo los dos supuestos legales y hacer desaparecer el termino indemnizaciones (de derecho público) como concepto independiente, dejando solo el de elementos asegurados (de derecho privado)".

-(iv) Con respecto a su consideración de renta gravable y a su cálculo, sostiene que la LIRPF es clara, puesto que declara exentos determinados supuestos indemnizatorios porque las indemnizaciones en general las considera sujetas al impuesto y desea gravar las posibles ganancias patrimoniales que deriven del resto de supuestos indemnizatorios no exentos.

-(v) Expresa su discrepancia con las posiciones adoptadas por la Administración, Abogacía del Estado, TEAR Cataluña y TSJ de Cataluña considerando que ninguno de sus planteamientos es correcto ni está motivado.

En particular, en relación con la tesis del tribunal de instancia, mantiene que "si a los interés de demora tributarios se les reconoce una función indemnizatoria no se puede hacer desaparecer el termino indemnizaciones como concepto legal propio, específico y diferenciado, empleando la argucia de sustituir un término gramatical disyuntivo, que es el contenido en la ley, por otro que lleva a efecto la acción contraria, transformando así un concepto propio, que abarca supuestos propios de derecho público y otros de derecho privado, en un simple supuesto de derecho privado que solo se podría producir en casos de capitales asegurados por pérdidas o siniestros". Por otro lado, señala que la cuantía percibida por intereses se considera -sin argumentarlo- como valor



de mercado del bien recibido. Dice que los intereses, por cuantificarse "ope legis", no pueden derivar de valor de mercado alguno.

Por su parte, en su escrito de oposición, la abogacía del Estado, después de transcribir los artículos 2, 25, 27.1 y 33.1 LIRPF, manifiesta que los intereses de demora no constituyen rendimientos de capital mobiliario, ni tampoco de actividades económicas. En cambio, sí tienen encaje en el concepto de ganancia patrimonial, por el que según la LIRPF han de tributar. La condición de tal de los intereses de demora resultará precisamente de la imposibilidad de calificarlos como otro tipo de rendimientos. La ganancia patrimonial es un concepto negativo, definido en la ley en contraposición a los demás componentes de renta, de manera que son tales, las variaciones positivas en el patrimonio del sujeto pasivo que no pueden calificarse legalmente como rentas de otro tipo. La consecuencia es que los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales del artículo 33.1 LIRPF y que, al no proceder de una transmisión, deben cuantificarse, según el artículo 34.1.b) LIRPF, en el importe percibido por tal concepto e integrarse en la base imponible general [ arts. 45 y 46.b) LIRPF].

Apunta que los intereses de demora que debe pagar al contribuyente la Administración tributaria cuando le devuelve lo que este ingresó indebidamente, se contemplan expresamente en el artículo 32.2 LGT, con remisión al 26 de la misma Ley. Advierte que se trata de intereses que ha de pagar la Administración, "sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite...desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago o devolución". Afirma que el contribuyente que cobra estos intereses obtiene una renta, rendimiento o ingreso, sujeta en principio a IRPF, en cuanto incluida en su hecho imponible.

Argumenta sobre la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, tanto si los paga el contribuyente como si los abona la Administración, naturaleza que ha sido reiteradamente declarada por la jurisprudencia, citando, a título de ejemplo, en su apoyo, la STS de 5 de julio de 2016, RCA 2304/2015.

Sostiene que los intereses encajan en el concepto legal de ganancia patrimonial y deben tributar, puesto que no se contempla en la Ley su exención. Si el legislador hubiera querido declarar los intereses de demora pagados por la Administración a los contribuyentes, no sujetos o 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]. Afirma que, tanto la delimitación del hecho imponible como las exenciones tributarias, se han de establecer por ley [ art.8, apartados a) y d) LGT] y que el art.14 LGT prohíbe la analogía para extenderlos más allá de sus términos.

Arguye que el TS ha declarado que constituyen un incremento de patrimonio sujeto al IRPF los intereses de demora que perciben los expropiados por retraso en la fijación del justiprecio en los expedientes de expropiación forzosa, a los que se ha reconocido la misma naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora que ahora nos ocupan. Así resulta, entre otras, de las SSSTS de 12-4-2010, RCA. 4773/2003 y de 29 de abril de 2013, RCA 5089/2011.

Entiende que las normas y jurisprudencia que estima infringidas llevan a la conclusión de que: los intereses de demora que abona la Administración, pese a su naturaleza indemnizatoria, están sujetos a IRPF como ganancia patrimonial que son: "Si el contribuyente hubiera dispuesto desde el momento inicial de la cantidad que la Administración le devuelve luego, por haber sido objeto del ingreso indebido, y hubiera obtenido por ella una rentabilidad, esta habría estado igualmente sujeta y por ello los intereses que la Administración Tributaria abona como devolución de ingresos indebidos están sujetos a IRPF sin que ello sea desvirtuado por su función indemnizatoria".

Dice que esa es la doctrina que mantienen diversos Tribunales Superiores de Justicia. Recuerda que el TSJ de Madrid declara en su Sentencia de 28 de mayo de 2018, Rec. 649/2016 con respecto a la legislación precedente, que "Los intereses de demora a los que se ciñe de la presente contienda no están contemplados como "renta exenta" en el art. 9 de la Ley 18/1991, del IRPF, al no estar incluidas estas indemnizaciones entre las contempladas en el apartado d) y e), del citado precepto, ni en ninguno de los supuestos que recoge". También el TSJ de Cataluña, en la sentencia de 15 de abril de 2019, Rec. 129/2017, partiendo de los arts. 2 y 6 LIRPF, afirma que: "de entrada, que cualquier tipo de renta obtenida está sometida al impuesto salvo que la propia ley declare expresamente su exención o por delimitación negativa su no sujeción". El propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario, sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Razona que "en la devolución de ingresos indebidos no siempre responde a una actuación administrativa imputable a una equivocación previa de la Administración Tributaria porque estos ingresos indebidos, como resulta de los arts. 32 y 221 LGT, pueden ser consecuencia de la actuación del obligado tributario que por error incurra en duplicidad en el pago, o ingrese en el Tesoro una cantidad superior al importe resultante del acto administrativo o la autoliquidación, o realice el pago después de haber transcurrido los plazos de prescripción".

Recuerda que la misma STS de 5-7-2016, invocada "ut supra" recordó a este respecto que, como dijo la STS de 2-4-2008 (RCA 5682/2002 ): "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica

de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente"

Así, los intereses que paga la Administración en este caso, que forman parte de los derechos y garantías reconocidos a los obligados tributarios ya desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ni siquiera se asocian a una mora o retraso en el pago, puesto que se devengan desde la fecha misma en que se realiza el ingreso indebido. De aquí que haya declarado en la misma STS de 5-7-2016, que los ingresos indebidos no precisan un incumplimiento de la Administración.

Pese a la existencia de la sentencia STS 165/2020, de 3 de diciembre de 2020, RCA 7763/ 2019, la abogacía del Estado solicita que fije la siguiente doctrina: "Los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible general".

### Tercero.

- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional

A) Precedente. STS 165/2020, de 3 de diciembre de 2020, RCA 7763/ 2019.

De la antedicha sentencia interesa retener los siguientes párrafos:

"En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro ordenamiento tributario, no cabe reconocer, como hace en definitiva el TSJCV, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. TSJ de Madrid en la Sentencia de 28-5-2018, Rec. 649/2016 (ECLI: ES:TSJM:2018:5300): y también el TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 15-4-2019, Rec. 129/2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2019:3752) y el propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario, sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo, la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.

La consecuencia es la de no dar lugar al recurso de casación".

El contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso fue el siguiente:

"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".

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF".

Como se ha dicho, esta sentencia no se adoptó por unanimidad. Un nuevo examen de la problemática que nos viene ocupando conduce a esta Sala a cambiar, expresamente, de criterio, en los términos que de manera motivada exponemos a continuación.

B) Nuevo criterio.

a) Consideraciones generales

Como señala el Preámbulo 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, en su Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, entendiendo por tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas.

La vocación universal y general del IRPF se desprende del hecho de que grava la renta global obtenida por el contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

No tiene el IRPF carácter unitario, al contrario, es notoria la variedad de su contenido.

El concepto de renta en el IRPF se configura como un sistema analítico de imposición personal, sistema en el que se integran las ganancias y pérdidas patrimoniales, como concepto diferenciado e independiente de otros componentes de renta que forman del IRPF.

El artículo 6.2 de la Ley del IRPF dispone que 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".

Este último apartado, letra e) pone de relieve que, realmente, el IRPF no solo grava las rentas "obtenidas" por los contribuyentes, sino también otras que han sido imputadas.

La distinción entre los componentes de la renta no es casual, está muy meditada por el legislador, puesto que sobre diversos aspectos de su régimen jurídico se establecen normas específicas para cada uno de ellos: reglas de individualización, reglas de cuantificación, reglas para la determinación de la base imponible, para la integración y compensación de sus distintos componentes, y tipos de gravamen diferenciados (escala de gravamen progresiva aplicable a la renta general y una escala de gravamen menos progresiva a la renta del ahorro).

Pese a que el concepto de renta es esencial en la estructura del IRPF, su ley reguladora (Ley 36/006, de 28 de diciembre) no lo define, limitándose a describir analíticamente su composición, de tal manera que las ganancias y pérdidas patrimoniales son objeto de tratamiento fiscal separado. Tampoco las normas precedentes abordaban tal definición.

La ausencia de una definición del concepto de renta se suple con la enumeración de sus componentes. La descripción del contenido de todos y cada uno de los componentes del hecho imponible, permite llegar a la definición de la renta gravable. El conjunto de todos sus componentes es lo que configura la renta gravable. La definición y determinación de la renta gravable es llevada a cabo en el capítulo II, del Título III de la Ley.

El concepto de renta es un concepto legal, esto es, renta es lo que como tal define la Ley del IRPF, lo cual excluye la aplicación de cualquier definición económica de la renta. La definición legal no tiene por qué coincidir con la definición económica de la misma.

La renta, a efectos del IRPF, será la que se deduce de su Ley reguladora. La delimitación normativa del concepto de renta, o más exactamente, del concepto de renta gravable, se lleva a cabo mediante la enumeración y determinación de sus antedichos componentes.

El carácter del IRPF como impuesto general sobre la renta conduce a que su hecho imponible se configura de una manera amplia. Con ello se pretende hacer tributar a todas las rentas del contribuyente. Esa regla general, sin embargo, tiene excepciones. Efectivamente, la excepción, por tanto, es que algunas de ellas queden exoneradas de gravamen, por lo que es preciso concretar cuáles son los supuestos de no sujeción, en los que no se entiende realizado el hecho imponible, y cuales los de exención, en los que sí se realiza, pero, por determinadas circunstancias, se eximen del deber de contribuir. Sobre ello volveremos más tarde, en relación, específicamente, con las ganancias y pérdidas patrimoniales.

- b) Consideraciones generales sobre ganancias y pérdidas patrimoniales

Las ganancias o pérdidas patrimoniales se manifiestan como parte residual de la renta gravable que cierra el círculo integrador del hecho imponible del IRPF.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se dibujan como una categoría genérica del tipo "cajón de sastre", en tanto en cuanto toda renta (positiva o negativa) que no sea calificada como otra categoría de renta de los ya mencionados (rendimientos de trabajo, capital o de actividades económicas...) será una ganancia o pérdida de patrimonio.

En la mayor parte de las ocasiones, las ganancias y pérdidas patrimoniales se producirán por la transmisión de elementos del patrimonio del contribuyente.

Pero también puede ocurrir que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial sin mediar transmisiones de bienes y derechos.

Según el artículo 33.1 LIRPF "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".

Las ganancias o pérdidas de patrimonio constituyen, pues, una renta residual, en el que se integran resultados, positivos o negativos, derivados de un conjunto heterogéneo de elementos, que pueden reconducirse a dos tipos, (i) transmisiones onerosas o lucrativas y (ii) otras alteraciones, vgr. premios de lotería.

La norma general relativa al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales es fiel reflejo de esto último, pues el artículo 34.1 LIRPF establece que: "1. 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, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso".

La delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una doble delimitación: una positiva y otra negativa. La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de "supuestos de no sujeción" y de "exenciones". En ocasiones ambos conceptos no se diseñan, técnicamente hablando, con claridad.

La delimitación positiva de las ganancias y pérdidas de patrimonio se asienta en el principio de realización.

Como se ha visto ya, las ganancias y pérdidas patrimoniales se definen en el artículo 33.1 LIRPF como las "variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión del CUALQUIER ALTERACION en la composición de aquel", salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos" La utilización del indefinido "cualquier" denota la amplitud con la que el legislador contempla este componente de renta.

Las variaciones de valor han de ser realizadas y no simplemente devengadas. El mero aumento de valor no realizado, es decir, las llamadas plusvalías tácitas (o las minusvalías tácitas) es ajeno al concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales consagrado en el IRPF. El concepto de realización no se ciñe a la monetización de las variaciones patrimoniales, sino que también se extiende al momento en que se produce cualquier transmisión del bien, incluso lucrativo, y tanto si son mortis causa como inter vivos.

La delimitación positiva deja traslucir la amplitud de la definición, por ello a la delimitación positiva se acompaña una delimitación negativa. De esta última nos ocupamos a continuación.

Ya habíamos adelantado que hablaríamos de supuestos de no sujeción y sobre rentas exentas. Vamos a comprobar que, al menos de manera expresa, la LRIRPF no alberga ningún supuesto de no sujeción ni ningún supuesto de exención, al que pueda reconducirse la hipótesis que nos ocupa. No se recoge ahora, ni se ha contemplado en la normativa precedente. Lo cual resulta revelador, dado que, como puede comprobarse, los listados de supuestos de no sujeción y de exención no son, ni mucho menos, reducidos.

Junto a los supuestos de no sujeción, la LIRPF regula un extenso catálogo de rentas exentas; la mayoría de ellas en su artículo 7, lo que suaviza el carácter del IRPF como impuesto general sobre la renta y acentúa su carácter subjetivo.

Lo cierto es que la propia Ley en otros artículos contempla más supuestos de rentas exentas, v. gr., exención por reinversión en la vivienda habitual ( art. 38.1 LIRPF), o bien la exoneración de gravamen de determinados importes de dietas y asignaciones para gastos de viaje [ art. 17.d) LIRPF], tributando el exceso percibido como rendimientos del trabajo, o determinadas rentas en especie ( art. 42.3 LIRPF).

E incluso, fuera de la LIRPF, se contemplan otras exenciones v. gr., por donaciones a entidades de interés general o por participación en acontecimientos de excepcional interés.

La delimitación negativa de renta puede sistematizarse de diversas maneras. Es conocida la siguiente:

a.- Supuestos que no constituyen renta por inexistencia de alteración patrimonial.

Son los que se incluyen en el artículo 33.2 LIRPF, vgr. división de la cosa común.

La nota común a todos ellos es que se trata de supuestos de especificación de derechos. En todos estos casos no se puede realizar una actualización de los valores de los bienes o derechos.

b.- Supuestos que no constituyen renta por inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial, pese a la existencia de alteración patrimonial.

Son los previstos en el artículo 33.3 LIRPF, vgr. reducciones de capital

c.- Supuestos de no sujeción relativos a pérdidas patrimoniales.

Son, por un lado, los recogidos en el artículo 33.5 LRIPF, vgr. las debidas al consumo.

d.- Supuestos de sujeción a otros impuestos, en concreto, al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Es un supuesto de no sujeción exigido por la estructura del sistema de imposición directa, recogido en el artículo 6.4 LIRPF.

Esta previsión tiene por objeto impedir un doble gravamen.

e.- Ganancias patrimoniales exentas.

Son las comprendidas en el artículo 33.4 LIRPF, vgr. las que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Además de otros supuestos regulados de forma dispersa en la LIRPF, mencionamos, por último, las exenciones previstas en su artículo 7, que se caracteriza por su elevada casuística. Tales son, entre otras, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales y, asimismo las

indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

El resultado de esa doble delimitación (positiva y negativa) de las ganancias y pérdidas patrimoniales da lugar, como hemos dicho, a una renta de carácter residual, que llena cualquier laguna en la determinación del hecho imponible, comprensiva de la renta total.

#### c) Consideraciones generales sobre los intereses de demora

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.

No creemos que la solución deba ser diferente para el supuesto que ahora importa, por mucho que la propia administración tributaria sea causante de la lesión de los derechos económicos del contribuyente, concretados en la realización de un ingreso que posteriormente, por decisión judicial, se confirma que es indebido. Legalmente no está previsto nada al respecto. Dando un paso más ¿Qué tratamiento habría que dar en el IRPF a los intereses de demora percibidos como consecuencia de un ingreso indebido realizado en una Comunidad Autónoma, por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria, o en una Entidad Local, igualmente por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria? En este caso la administración tributaria causante no es la estatal, por tanto ¿esta vez, sí sería procedente gravar tales intereses por demora como ganancia patrimonial? ¿Por el contrario cuando la administración tributaria causante fuera la estatal, no procedería gravarlos? Ese diferente trato, desde el punto de vista de este Tribunal, no se deriva de la legislación vigente. Para que ello fuera así, sería precisa una declaración legal expresa. Tanto en un caso como en el otro, la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma, de hecho, ni una ni otra se declaran no sujetas ni tampoco exentas en el IRPF. El legislador guarda silencio para ambas indemnizaciones. En otros casos, sin embargo, las indemnizaciones si merecen la atención del legislador, para considerarlas exentas, como hemos podido ver, pero no es este el caso.

Los antecedentes legislativos no arrojan luz al respecto puesto que, como ya manifestamos, sobre esta materia no se ha legislado nada. Tampoco los textos posteriores a los vigentes a la sazón, año 2009, se han pronunciado ni a favor ni en contra de someter a gravamen los intereses de demora objeto de la controversia.

Como ya hemos dicho pocas líneas atrás, la norma general relativa al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales está contenida en el artículo 34.1 LIRPF que ya hemos reproducido. Además de esa regla general, se prevén algunas reglas especiales en el artículo 37 LIRPF. Entre estas últimas se halla la contenida en la letra g) del apartado 1 de dicho precepto. De ella se desprende que cuando la indemnización tiene como causa la pérdida de un bien, debe compararse su valor de adquisición y el importe de la indemnización recibida en la transmisión. No se desprende de dicho precepto que haya de procederse de igual forma en un supuesto como el que nos importa ahora, esto es, cuantificando la indemnización por la diferencia entre la cantidad percibida y el daño causado, de tal manera que si el daño se cuantifica en el interés legal devengado por el retraso en percibir una determinada cantidad de dinero (en este caso, los intereses de demora) la indemnización percibida tributaría únicamente por el exceso entre el interés legal y el interés de demora.

En realidad, la regla aplicable es la prevista en la letra l) del apartado 1 del artículo 37, que establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de "las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos".

Con respecto a la clase de renta e integración en la base imponible, diremos que de conformidad con el artículo 44 LIRPF: "A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro".

Formarán parte de la renta general, de acuerdo con el artículo 45 LIRPF: "los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades".

Constituyen renta del ahorro, según lo dispuesto en el artículo 46 LIRPF: "a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la retención socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales

En cuanto a la inclusión de la integración en la base imponible general o del ahorro, la liquidación recurrida reproduce la tesis de la consulta vinculante V1669-10 que literalmente establece:

"A todo lo expuesto hay que añadir que tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un periodo superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del periodo impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, nos llevan a concluir que los intereses de demora procederá integrarlos en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1, b) de la Ley de Impuesto".

Por tanto, señala la resolución recurrida, de lo expuesto resulta clara la integración de los intereses percibidos en la base imponible del ahorro, de conformidad con el artículo 49.1. b) de la LIRPF, a cuyo tenor:

"1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

(...)

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

(. . .)"

Por ello, y como conclusión declaró que procede integrar en la Base imponible del ahorro del ejercicio 2009 el 100% de los intereses de demora derivados de la anulación de las actas y sanciones a nombre de Don Eloy y Dona Marcelina, así como los percibidos en calidad de heredero de sus padres y cuya imputación le corresponde al 50%, ascendiendo a un importe total de 312.958,85 euros.

Resumiendo, declaramos que los intereses de demora que nos ocupan sí constituyen ganancias patrimoniales. Con lo cual, anticipamos ya que no ha lugar al recurso de casación interpuesto. Esto, sin embargo, no da por zanjada la cuestión, puesto que queda por delimitar si nos encontramos ante renta general ( artículo 45 LIRPF) o renta del ahorro ( artículo 46 del mismo texto legal).

Repárese en que la sentencia de instancia considera que la renta controvertida es renta del ahorro. Nada dice la parte recurrente en relación con esa calificación, sencillamente porque para ella ni siquiera constituye renta gravable. En cambio, como se ha podido comprobar, la abogacía del Estado considera no solo que los intereses de demora que nos ocupan son renta, sino que son renta general, puesto que las ganancias patrimoniales, de constante referencia, no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. En efecto, no tienen cabida en la letra b) del artículo 46 LIRPF. Siendo así, su encaje no puede ser otro que el artículo 45, dedicado a la renta general, en cuya virtud formarán ésta "los rendimientos y las ganancias patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Por todo lo dicho, fijamos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: "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 que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario".

#### Cuarto.

- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Los pronunciamientos que se solicitan por parte de la recurrente son los ya expresados en el apartado 3 de los antecedentes, específicamente que se case y anule la sentencia impugnada, con la consiguiente anulación de las liquidaciones de IRPF de las que trae causa, ordenando a la AEAT que proceda a la devolución de sus importes con abono de los correspondientes intereses de demora legalmente exigibles.

Por su parte, como también ya dijimos, la abogacía del Estado solicita la desestimación del presente recurso de casación. Califica los intereses de demora controvertidos como renta general, pese a que sentencia de instancia, que no ha recurrido la abogacía del Estado, conceptúa tales intereses como renta del ahorro. Esa calificación como renta general, que compartimos, no puede, sin embargo, trasladarse a la resolución de las pretensiones deducidas en el presente recurso, puesto que la abogacía del Estado no recurrió en casación la sentencia de instancia, y, por

tanto, habrá que estar a lo en ella declarado, pues lo contrario supondría una agravación de la posición de la parte recurrente, que no sería conforme a derecho.

Pues bien, en función de lo manifestado en los precedentes fundamentos, procede declarar que no ha lugar al recurso de casación lo cual lleva aparejada la confirmación de la sentencia recurrida y, por tanto, también de los actos y resoluciones administrativas impugnados.

#### **Quinto.**

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

#### **Segundo.**

No ha lugar al recurso de casación núm. 2059/2020, interpuesto por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016.

#### **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don José Antonio Montero Fernández a la sentencia de 12 de enero de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 2059/2021.

Con todo respeto a la posición mayoritaria del Tribunal, discrepo de la tesis contenida y desarrollada en la sentencia y, por consiguiente, de la doctrina legal fijada. Considero que la doctrina correcta es la contenida en nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2020, rec. cas. 7763/2019, en la que se sentó la siguiente doctrina:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que "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".

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF".

Las razones jurídicas de mi disenso son las recogidas en la citada sentencia, que doy por reproducidas, sin necesidad de añadir nuevos argumentos, por considerar aquellos suficientes para justificar lo acertado de la decisión tomada en su día.

Con todo, aunque sea brevemente sí quisiera expresar las siguientes reflexiones.

La primera referida al cambio de criterio del Tribunal. Aunque no sean frecuentes los cambios de criterio en la doctrina fijada por este Tribunal cuando las condiciones fácticas y jurídicas permanecen iguales, sin embargo, si pueden identificarse casos en los que se ha producido, como más reciente se puede citar la consideración de los gastos de publicidad en los grandes acontecimientos en el impuesto sobre sociedades.

Los cambios de criterio constituyen una realidad que produce una merma en la función principal del Tribunal Supremo de aportar seguridad, unificar criterios y depurar el ordenamiento jurídico, más en un campo, como el tributario, en el que el principio de seguridad jurídica resulta esencial.

A este inusual fenómeno contribuye especialmente el diseño del nuevo recurso de casación que hace que, además de la natural renovación de las secciones, por cambios internos en su composición o por jubilación u otras circunstancias que se dan cotidianamente, cada año pasen uno o dos magistrados destinados en las secciones de enjuiciamiento a la sección de admisión y de esta a aquellas, lo que da lugar a que la composición de las sesiones sentenciadoras sea eventual y cambiante. Dado el número de sus componentes -más en la actualidad cuando la actividad del Tribunal Supremo y con ello todo lo que representa, o debería representar, en el Estado de Derecho, se resiente hasta extremos intolerables, por la imposibilidad legal de reponer las bajas producidas mediante nuevos nombramientos-, en asuntos en los que el criterio está dividido, la doctrina jurisprudencial, con todo lo que ello implica, puede quedar sometida al vaivén de la composición de la sección. El cambio de criterio resulta absolutamente legítimo, aunque, a veces, por las razones apuntadas, resulte indeseable.

El legislador no ha previsto en el diseño del nuevo recurso de casación la corrección de este fenómeno, de suerte que, aún en contadas ocasiones como se ha dicho, la jurisprudencia puede quedar al páiro de la eventual composición de las secciones sentenciadoras.

Para evitar estas situaciones, que pueden repetirse incluso en un mismo tema, como pudiera ser el que nos ocupa, a falta de una solución legislativa, creo necesario articular mecanismos para que en los casos en los que se detecte discrepancias internas en el seno de las secciones enjuiciadoras, se evite el citado peligro.

Al efecto resulta de todo punto adecuado, eficaz y, quizás, el único permitido legalmente, avocar el asunto al Pleno y con ello evitar giros inesperados en la jurisprudencia.

Sobre el concreto caso enjuiciado, considero que la línea apuntada en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, además de contener la doctrina correcta, resultaba la más idónea para procurar la mejor garantía de los derechos de los ciudadanos. Me explico brevemente. Ciertamente el tema es controvertido y jurídicamente dudoso; pero, como se ha indicado en otras ocasiones, el legislador no puede -no debe, al menos- utilizar conceptos, categorías e instituciones jurídicas de un contenido cierto y definido, a su voluntad; menos aún obviar nuestro sistema tributario constitucional, con principios básicos como el de Justicia contributiva o capacidad económica -en su perspectiva de medida de cada tributo, en la línea abierta por la STC 128/21-, como atajo para lograr la máxima recaudación, en este caso, por vía reduccionista, podemos llamarlo así, como se explica correctamente en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, convirtiendo una categoría clara y definida jurídicamente como son los intereses de demora con una naturaleza y una finalidad compensatoria de una pérdida, que no olvidemos en este caso, es causada ilícitamente por la propia Hacienda que se ve beneficiada de sus propia causa torpe, en un rendimiento sujeto a tributación. Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales.

Como digo, con la sentencia de 3 de diciembre de 2020, se abría una línea jurisprudencial a transitar muy interesante, emparentada con el principio de buena regulación, y cuyo horizonte lo representaba otros supuestos en los que se producen intereses de demora que son objeto de gravamen y que desde el punto de vista tributario parecen necesitados de depuración en el aspecto apuntado de garantías ciudadanas que no deben ser desconocidas por los poderes públicos.

Todo lo cual debió de llevar a una sentencia continuista en la doctrina fijada y que ahora se abandona.

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 12 de enero de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 2059/2020.

Por medio de este voto particular, que formulo con el acostumbrado respeto hacia la posición de la mayoría de la Sala y Sección, expreso mi discrepancia con el fallo de la sentencia pronunciada por ésta y con la fundamentación jurídica que conduce a él.

Son tres las razones de mi disensión con la sentencia: a) la primera, que rompe con una jurisprudencia precedente, bastante reciente, actitud que obedece a un fenómeno que no es ilícito, pero que ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto, toda vez que está en juego el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), máxime bajo el régimen del actual recurso de casación, que gira en torno al concepto cardinal de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el cual no puede estar sometido a vaivenes.

Ese principio reclama que la jurisprudencia ya formada solo pueda ser alterada o rectificada -cuando el viraje experimentado sea radical, no objeto de una mera matización o complemento- de modo excepcional y justificado, sin que por tal quepa comprender los meros cambios en la composición de los miembros del órgano judicial llamado a resolver, criterio de prudencia ampliamente arraigado entre los que ejercen la magistratura, incluso los que la ejercieron; b) en relación con el anterior punto, que la sentencia de la que discrepo, que ahora concluye con decisión opuesta a lo que manifestamos, en su día, por muy amplia mayoría, en la nº 1651/2020 -no la nº 165/2020, como por error material se indica-, el 3 de diciembre, en el recurso de casación nº 7763/2019, pese a estar ampliamente motivada, no lo está de modo específico cuando se trata de explicar, en aras de la seguridad jurídica, en qué o por qué erró jurídicamente la sentencia mencionada que justifique una separación diametral de su doctrina y su



sustitución por la ahora creada que, esto no es sino una realidad objetiva, merma o restringe los derechos de los ciudadanos reconocidos por este Tribunal Supremo; c) razones de fondo que sustentan mi discrepancia con la sentencia dictada, porque considero que los intereses de demora percibidos como consecuencia de una sentencia judicial anuladora de un acto de la Administración no son una ganancia patrimonial en el sentido del art. 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 -LIRPF, en adelante-

Cabe desarrollar estos tres puntos de divergencia, siquiera lo sea someramente.

a) El fundamento cuarto de la sentencia precedente cuya doctrina ahora se cambia por la exactamente contraria, señala lo siguiente, que se transcribe de forma literal:

"[...] CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que no era otra que:

"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".

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF [...]"

A esa conclusión jurídica, suscrita por siete de los ocho magistrados que entonces concurrieron a la votación y fallo de la sentencia mencionada, se llegó a través de los siguientes razonamientos, que no sólo se reproducen, sino que constituyen el pilar argumental de este voto:

"[...] TERCERO.- Jurisprudencia sobre la no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora.

La STSJCIV se apoya en buena medida en la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora que tiene que pagar el contribuyente a la Administración cuando no cumple correctamente sus obligaciones tributarias. Viene a decir la sentencia que, del mismo modo que se niega a los contribuyentes la posibilidad de deducir esos intereses, ya que no pueden beneficiarse de su actuación contraria al ordenamiento, no se debe aceptar que la Administración cobre impuestos por una cantidad que debe pagar por haber exigido antes un ingreso indebido y que la sujeción al IRPF en este caso desvirtuaría la naturaleza indemnizatoria misma de los intereses. A este segundo argumento, sostiene el Abogado del Estado, parece también apuntar el Auto de admisión de este recurso, cuando cuestiona la sujeción al IRPF de los intereses "pese a su naturaleza indemnizatoria".

Para el Abogado del Estado, no es asimilable la situación de los contribuyentes que perciben rentas por las que han de tributar de acuerdo con la ley, a la de la Administración que está exenta de pagar tributos por ser, precisamente, la que los recauda para financiar los servicios públicos que presta. Si se tiene esto en cuenta, se comprueba que es falaz el planteamiento de la STSJCIV que coloca en el mismo plano a contribuyentes y Administración. Si el contribuyente hubiera dispuesto desde el momento inicial de la cantidad que la Administración le devuelve luego por haber sido objeto del ingreso indebido y hubiera obtenido por ella una rentabilidad, esta habría estado igualmente sujeta a tributación por lo que no se desvirtúa la función indemnizatoria de los intereses que la Administración debe pagar en estos supuestos por entenderlos sujetos al IRPF.

La STS de 25-2-2010 en que se basa el TSJCIV, lo que analiza es si los intereses de demora podían ser calificados como gasto deducible. Partiendo de la consideración de los gastos deducibles como gastos relacionados con la obtención de los rendimientos gravados por el Impuesto de Sociedades, la Sentencia llega a la conclusión, totalmente lógica, de que no se pueden calificar como tales los gastos derivados del incumplimiento de la norma. En cambio, lo que aquí se analiza, no es si el contribuyente incurrió en gastos deducibles, sino si obtuvo una renta sujeta a IRPF y la conclusión que se alcanza, por todo lo razonado, es positiva.

Niega el Abogado del Estado este argumento acudiendo a la distinta finalidad que la potestad recaudatoria de la Administración persigue y que justifica que ésta quede exenta de pagar tributos. Pero no es esto lo que se discute, sino si como sostiene la sentencia recurrida, no es coherente negar la naturaleza de gasto deducible en el impuesto de sociedades, pese a suponer una alteración en su patrimonio, so pretexto de que no se puede obtener una ventaja de un comportamiento ilegal, como en el caso de los intereses de demora, y cuando dichos intereses abonados previamente por el contribuyente para obtener la suspensión del acto, son reconocidos como indebidos y se abonan al contribuyente, estos estén sujetos al impuesto y no exentos, recuperando la Administración una parte de los mismos y desnaturalizando su carácter indemnizatorio, al menos parcialmente, máxime si como se admite el ejercicio en que se tienen que declarar es el de su abono, pues ello se traducirá normalmente en un aumento de la base imponible, que se traducirá, dado el carácter progresivo del impuesto, en un aumento de la cuota .

Para la sentencia en la devolución de ingresos indebidos subyace una actuación administrativa contraria al ordenamiento jurídico de la que la Administración no podría obtener un beneficio.

El Abogado del Estado no acepta el razonamiento alegando que los ingresos indebidos, como resulta de los arts. 32 y 221 LGT, pueden perfectamente ser consecuencia de la actuación del obligado tributario que por error incurre en duplicidad en el pago, o ingresa en el Tesoro una cantidad superior al importe resultante del acto administrativo o la autoliquidación, o realiza el pago después de haber transcurrido los plazos de prescripción. La misma STS de 5-7-2016, invocada "ut supra" recordó a este respecto que, como dijo la STS de 2-4-2008 (RCA 5682/2002): "Aun cuando la ley no contenga un concepto de ingreso indebido, de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." Así, los intereses que paga la Administración en este caso, que forman parte de los derechos y garantías reconocidos a los obligados tributarios ya desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ni siquiera se asocian a una mora o retraso en el pago, puesto que se devengan, como se ha dicho, desde la fecha misma en que se realiza el ingreso indebido. De aquí que haya declarado esa Sala, como se ha visto, en la misma STS de 5-7-2016, que los ingresos indebidos no precisan un incumplimiento de la Administración.

Sin embargo, el que existan supuestos de devolución de ingresos indebidos en los que no se pueda imputar una actuación culposa de la Administración no empece al argumento utilizado por la sentencia recurrida, que se basa en el distinto tratamiento que se da a los intereses de demora cuando se deniega su deducción para los soportados por el contribuyente, para no obtener ventajas de una actuación derivada del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y cuando se reconoce el carácter de indebidos de los ingresos se entiende que el abono de los intereses de demora están sujetos y no exentos.

En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro ordenamiento tributario, no cabe reconocer, como hace en definitiva el TSJCV, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. TSJ de Madrid en la Sentencia de 28-5-2018, Rec. 649/2016 y también el TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 15-4-2019, Rec. 129/2017 y el propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo, la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.

La consecuencia es la de no dar lugar al recurso de casación [...].

b) La sentencia de la que se disiente se limita a justificar el cambio de doctrina con estas palabras: "[...] Como se ha dicho, esta sentencia no se adoptó por unanimidad. Un nuevo examen de la problemática que nos viene ocupando conduce a esta Sala a cambiar, expresamente, de criterio, en los términos que de manera motivada exponemos a continuación [...]". Al margen de esta escueta frase, no se dice nada más sobre la sentencia cuya jurisprudencia queda orillada. En realidad, la referencia a que no fue unánime el criterio no la deja per se en disposición de ser modificada por otra que, si cabe la expresión, es menos unánime aún. Si atendiéramos a un mero cómputo cuantitativo, nos arrojaría el resultado - que, sabemos y reconocemos, no cuenta para dar valor o fuerza preferente a una sentencia sobre otra- de que no cabe revisar el criterio de forma tan precaria.

Lo que no es posible compartir es que el giro copernicano de la sentencia obedezca a un nuevo examen de la problemática, como se indica, si se tiene en cuenta que ninguno de los magistrados que contribuyó con su voto a formar la mayoría -o la minoría- en la sentencia de 3 de diciembre de 2020 ha cambiado de parecer, de opinión o de voto. El giro radical no obedece a un nuevo enfoque, sino a una nueva composición del colegio decisor, más proclive, en este asunto, a la postura de la Administración, que en este recurso es recurrida, siendo así que en el de referencia, que ahora decae, era recurrente.

c) La remisión íntegra a lo razonado en la sentencia anterior, ampliamente examinada y deliberada, aconseja la brevedad, que no es incompatible con la exposición de argumentos complementarios o de refutación de lo que ahora se afirma en la sentencia.

1.- De una parte, el problema, considerado por esta Sala en casos anteriores, se nutría de una artificial conexión entre las situaciones inversas creadas en el tratamiento de los intereses de demora que se abonan por el

sujeto pasivo como gasto y su deducibilidad; y, de otra parte, el de los intereses de demora, como sucede aquí, que se perciben como indemnización por la comisión de un acto ilícito de la Administración, a cargo de ésta. Se trae a colación esta pretendida conexión porque el Abogado del Estado se hizo eco de ella, en la creencia de que ambas cuestiones iban a provocar paralelos criterios favorables a sus tesis. La razón del parentesco no sólo versa sobre la común calificación como intereses de demora de unos y otros, sino porque la razón en que se sustentaba la tesis de la no deducibilidad cuando constituían gasto era que se derivaban de un acto ilícito, esto es, de que no se pueden calificar como deducibles los gastos derivados del incumplimiento de la norma.

De ahí se colige sin dificultad que, ya resuelta por esta Sala, de forma muy reiterada y pacífica, la cuestión de la deducibilidad de los intereses de demora a efectos del Impuesto sobre Sociedades, e interpretada al efecto la referencia al incumplimiento de las normas como causa obstativa, con más razón aún debe imponerse ahora el criterio de que la devolución de intereses de demora, en ejecución de una sentencia firme que declara nulo, por ilegal, un acto tributario de la Administración objeto de revisión jurisdiccional, no tributa.

2.- La sentencia examina con pulcritud las distintas normas que, en la regulación del impuesto sobre la renta, disciplinan sus diferentes fuentes de obtención, pero adolece, siempre a mi juicio, de un defecto dialéctico que desvanece toda la argumentación: la conocida como petición de principio o argumento circular -lo que, en la inveterada práctica forense de esta Sala, de modo usual, se denomina hacer supuesto de la cuestión, en virtud de cuya técnica, se da por probado, como punto de partida -en este caso la etérea concepción de renta, así como la noción de ganancia patrimonial- aquello que en el proceso está llamado a establecerse como justificación del gravamen: que estemos en presencia de una incorporación nueva de elementos patrimoniales que, a falta de alojamiento en las demás categorías, aprovecha el mecanismo de cierre o cajón de sastre de las ganancias patrimoniales. Esto significa que, si acordamos que no constituye renta en el sentido del art. 2 LIRPF el reintegro o retorno de lo que ya era propio del contribuyente, estaba integrado en él y no debió salir, no estamos ante una renta ni, menos aún, ante una ganancia patrimonial. No hay una incorporación de renta nueva, sino la restitución íntegra de los efectos de un acto ilegal y la restitución patrimonial que el restablecimiento del orden jurídico impone para que el destinatario de la ilegalidad quede indemne.

3.- La pretensión de la parte recurrente restringe su postulada doctrina casacional a aquellos casos en los que los intereses de demora se satisfacen como consecuencia de devoluciones de ingresos indebidos por anulación de liquidaciones de IRPF, no así a la generalidad de los casos abarcados por la cuestión de interés casacional que el auto sugiere, que la extiende a todos los supuestos de devoluciones de ingresos indebidos.

Aun partiendo de la base de que la idea de ingresos indebidos ha de entenderse rectamente -interpretando lo que han querido decir los recurrentes- en un sentido amplio, comprensivo de todos los casos en que procede, por anulación judicial, restablecer al interesado en su patrimonio preexistente al acto contrario a derecho, lo que realmente importa es que estamos ante la recuperación -como equivalente a restitución, reintegro o regreso al patrimonio- de algo de que precedentemente disfrutaba y de lo que fue privado coactivamente aquél en virtud de los actos que la Audiencia Nacional declaró nulos en la sentencia de su Sección Cuarta de 25 de junio de 2008, en el recurso nº 376/2007.

4.- Ello significa, de un lado, que no ha habido una alteración o variación en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Aparentemente, si no se profundiza en la entraña del precepto, ello sería así, pero si se tiene en cuenta la razón determinante de esa forzosa variación y la no menos involuntaria alteración en la composición, nos apercebiríamos, como por lo demás parece notar el propio auto de admisión, de que tales hechos jurídicos tienen su causa, no sólo fuera de la órbita de la voluntad del contribuyente, sino que están al margen de toda idea de enriquecimiento, de aumento de valor en el patrimonio, que justifique su gravamen, pues lo que hace el ordenamiento jurídico es, por virtud de norma legal, no solo ordenar el ajuste o restablecimiento para dejar indemne al aquél de la conducta de la Administración fuera de la ley, sino establecer, la propia ley, el cuántum indisponible de esa indemnización.

5.- La devolución de tales ingresos indebidos y el débito de intereses legalmente definido y cuantificado, lejos de constituir un argumento en favor del gravamen, a título de ganancia patrimonial, lo descarta, a mi juicio por completo. En realidad, el Abogado del Estado invoca el artículo 32.2 de la LGT para resaltar, no la razón de ser de la obligación legal de abonar intereses de demora -la restitución patrimonial íntegra-, sino el hecho de que, con ese abono, se engrosa la renta gravable de quien los obtiene: "2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".

Sin embargo, el automatismo que conecta imperativamente la devolución de ingresos indebidos -incluyendo los que sitúan el carácter indebido en la anulación judicial del acto determinante del ingreso por contravenir la ley, que nunca debió efectuarse-, lejos de avalar la tesis del gravamen por la vía del art. 33.1 LIRPF, cuando se trate de personas físicas, justifica la imposibilidad de su gravamen, pues pese a la técnica legislativa un tanto confusa de la LGT al respecto, estamos ante las obligaciones y deberes -ex lege- de la Administración tributaria, indisponibles, y cuya naturaleza indemnizatoria encierra dos principios jurídicos incompatibles con el gravamen: a) que con éste quedaría enervado el principio de la restitución in integrum, esto es, la indemnidad del perjudicado con el ingreso

indebido; y b) que esta devolución no es sino una modalidad singular o especial del principio de responsabilidad de la Administración ( arts. 9.3 y 106.2 CE, en relación con los preceptos concordantes de las Leyes 39 y 40/2015 y de la LJCA). En particular, el artículo 106 de la Ley reguladora de nuestra jurisdicción establece, para el caso de sentencias firmes anulatorias de los actos de la Administración, una deuda de intereses procesales a cargo de ésta que resultan de indudable identidad de razón con los intereses de demora establecidos en los arts. 27 y siguientes de la LGT y, todas esas modalidades no son, además, sino expresión o concreción del principio de reparación íntegra -restitutio in integrum- o indemnidad, dentro del más amplio concepto dogmático de responsabilidad patrimonial.

6.- Así se deduce, con toda claridad, del contenido de los artículos 31.2, 65, 71.2, 106 y 108 de la LJCA. Sin ánimo de profundizar en su contenido, es lo cierto que la deuda de intereses de demora derivados del completo restablecimiento de una situación jurídica individualizada, en la sentencia, fruto del éxito procesal de la acción de nulidad ejercitada, participa ontológicamente de la misma sustancia, naturaleza y fines del principio de responsabilidad patrimonial de la Administración: deber surgido ex lege -y, en materia tributaria, también tasado en su importe por el legislador-; aspiración a la plena indemnidad; existencia de un daño vinculado causalmente con el acto nulo; y, en especial, que el dañado no tenga obligación de soportar esa lesión causada por la Administración.

Siendo ello así -lo que no parece ser objeto de discrepancia, aquí desde luego no suscitada- por nadie, las distintas fórmulas jurídicas que dan cauce a la pretensión de plena jurisdicción, antes reseñadas (vid, por ejemplo, lo regulado en los artículos 31.2 y 65 LJCA), no son sino modalidades que propenden a hacer compatible, en unidad de acto impugnatorio, la nulidad de los actos, por ilícitos, con el pleno restablecimiento del derecho del damnificado. Particularmente clarificadora es, al respecto, nuestra sentencia, de esta Sala y Sección, de 13 de febrero de 2008, dictada en el recurso de casación nº 3067/2002:

"[...] Si se estimara el recurso contencioso-administrativo y no se reconociera el derecho a intereses de demora o el reconocimiento se hiciese desde la sentencia que declara el derecho a la cantidad reclamada y en los términos que derivan de una interpretación estrictamente literal del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria y aislada del resto de ordenamiento jurídico, se produciría una estimación nuevamente formal, porque en la práctica no se accedería a la pretensión de quien manifiesta tener derecho al resarcimiento de los perjuicios causados por la Administración, que debe ser compensado con el abono de intereses de demora. Pero es que además, se estarían infringiendo los principios de igualdad e indemnidad y quedaría sin compensación adecuada el tiempo consumido por las dos instancias de reclamación económico administrativa y las dos judiciales, sin percibir la cantidad reclamada y en cambio, la Administración habría disfrutado gratuitamente de la cantidad que no abonó en su momento, nada menos que durante casi catorce años".ç

7.- Del razonamiento anterior deriva no solo la inexistencia de ganancia patrimonial en un sentido estricto y propio, el del art. 32 LIRPF (porque el dinero obtenido al serle abonados al interesado los intereses de demora ordenados en sentencia no ingresa ex novo, engrosándolo, el haber del contribuyente, sino que vuelve al patrimonio del que indebida e ilegalmente salió), de modo que no hay variación patrimonial en un sentido neto y adecuado, sino reequilibrio patrimonial, que es cosa distinta; sino que tampoco hay ganancia, enriquecimiento o renta que cumpla mínimamente con las exigencias del artículo 31.1 CE como presupuesto para el gravamen. El recurrente no mejora en su posición jurídica ni económica por el hecho de que se le haya abonado una cantidad cuyo objetivo es restablecer la situación anterior al acto ilegal, del modo y en la cantidad que la ley ordena.

8.- Sí que hay, por el contrario, y en mi opinión, un enriquecimiento injusto, e injustificado, por parte de la Administración que actuó de espaldas a la ley, que la sentencia aprueba, puesto que el efecto necesario del gravamen fiscal, como ganancia patrimonial, de una parte sustancial de la cantidad satisfecha por razón de intereses, dado su contenido restitutorio, no se destina a ese designio constitucional insoslayable de reparación o indemnización, esto es, de reequilibrar la posición del damnificado, sino que se detrae de nuevo del patrimonio del ciudadano para afectarlo a la contribución de las cargas públicas.

Consecuencia necesaria de la inaplicabilidad que en este voto particular se preconiza como base para negar el gravamen a título de ganancia patrimonial del art. 33.1 LIRPF -un caso de no sujeción que no requiere su recogida expressis verbis en la ley- es la innecesariedad de abordar la exégesis de los preceptos que, a partir de ese presupuesto, tienden a clasificarlo y cuantificarlo. Así, por ejemplo, se aplica el artículo 34.1.b) sobre el Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

"1. 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, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso".

Descartada, por obvia, la valoración del apartado a), pues no hay transmisión onerosa o lucrativa del dinero, la sentencia, por descarte, se acoge a la norma prevista para los demás supuestos, en que se integraría, a falta de localización específica, el caso que nos ocupa, por lo que sería preciso valorar el ingreso dinerario por su valor de mercado, lo que no se puede aceptar porque sugiere una suerte de mercado fluctuante de los intereses legales, lo que cabe desechar; o hacer coincidir la cantidad percibida por aquélla, en tanto sirve a los fines de valorar el dinero

en sí mismo considerado, tesis que, aun así, tropieza con el severo obstáculo de presumir que su percepción es una renta, supone un enriquecimiento, un aumento patrimonial, un beneficio. Pero, por idéntica razón mecánica, sin atención a la estructura y fines del gravamen, la recepción, por devolución, del capital de un préstamo concedido a terceros también integraría este concepto, si se prescinde por completo del origen y finalidad con que la suma percibida lo es.

9) La sentencia sale al paso de la cuestión de si es la misma Administración u otra la que se enriquecería, embolsándose una parte proporcional de los intereses de demora, en una especie de viaje de ida y vuelta. Y señala, no sin cierta razón, lo que sigue:

"[...] No creemos que la solución deba ser diferente para el supuesto que nos ocupa, por mucho que la propia administración tributaria sea causante de la lesión de los derechos económicos del contribuyente, concretados en la realización de un ingreso que posteriormente, por decisión judicial, se confirma que es indebido. Legalmente no está previsto nada al respecto. Dando un paso más ¿Qué tratamiento habría que dar en el IRPF a los intereses de demora percibidos como consecuencia de un ingreso indebido realizado en una Comunidad Autónoma, por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria, o en una Entidad Local, igualmente por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria?"

Sucede, sin embargo que, en este caso, es la misma Administración la que cometió el ilícito y la que se lucra luego de él. Parece olvidarse con ello que la razón por la que no debe tributar el importe de los intereses de demora legalmente definidos no reside en una especie de castigo o sanción a la Administración incumplidora -aunque repele al sentido común que ésta sea premiada y aplaudida por gravar una suma de dinero, bajo presunción de enriquecimiento, que se devuelve a su legítimo tenedor porque no debió haberle sido extraída coactivamente- sino en la función reparatoria en que se ha insistido tanto. Esto serviría, obviamente, para descartar la consideración de renta y ganancia patrimonial en cualquier administración fiscal que devolviera intereses moratorios que habrían de tributar a la Administración estatal, salvo regímenes forales. No obstante ello, cuando coincide la administración incumplidora de la ley con la que luego exige el gravamen, el enriquecimiento injusto es más patente -o más injusto, si se quiere- pues se incumple la norma de buena administración de que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas e incumplimientos, como aquí ha sucedido - *allegans turpitudinem propriam non auditur* -.

Este criterio, pues, que se separa del precedente nuestro, puede estimular a las Administraciones a actuar de un modo irresponsable y contrario a la ley, a sabiendas de que parte de los intereses de demora que la ley les ordena devolver a su legítimo propietario van a ser gravados como si éste se hubiera enriquecido con su percepción o hubiera podido elegir, libremente, que los hechos sucedieran de otro modo.

10) No me resulta relevante al caso la tesis, un tanto artificiosa, dicho sea con total respecto, que desarrolla la parte recurrente sobre la eventual parte de la reparación que excediera de su función propia, por comparación con el mercado financiero, pues ni tal cuestión se suscitó en el debate procesal ni la sentencia la aborda, porque no le ha sido suscitada. Baste con decir, al respecto, que ni existe un mercado de los intereses de demora determinados y fijados en su importe por disposición legal, ni puede suponerse que la cantidad percibida -no mayor de la que la ley ordena- pudiera tener un componente que, aun así, rebasase el alcance de lo puramente reparatorio o indemnizatorio.

11) Finalmente, no comparto la tesis de la sentencia de la aplicabilidad del art. 37.1.g) de la LIRPF, sobre normas específicas de valoración: en primer lugar, obviamente, porque se niega el presupuesto mismo para valorar una ganancia que se juzga no concurrente; además, porque el apartado g) se refiere a indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, hipótesis que no concurre en el caso examinado, destinado a casos diferentes, derivados de las obligaciones contractuales que cubran el riesgo de pérdida o siniestro, a menos que se hiciera una interpretación extensiva de su ámbito objetivo de aplicación. Ello lo demuestra la contradicción de la norma a detenerse en "... la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño", impropia de las obligaciones *ex lege* y al propio concepto de adquisición que la sentencia excluye.

Tampoco considero que fuera aplicable la regla prevista en la letra l) del apartado 1 del artículo 37 LIRPF, como sostiene la sentencia, que establece que "cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos", lo que exigiría un mínimo razonamiento jurídico por virtud del cual se entroncase la cantidad percibida en ejecución de un deber legal acotado absolutamente y ese pretendido valor de mercado erigido en canon de valoración, plenamente superfluo para tasar lo que, con toda obviedad, en su nacimiento, en su finalidad y en su cuantía, está fuera del mercado y de la disponibilidad de los sujetos intervinientes.

Considero, por tanto, que el recurso de casación formulado debió ser estimado, así como también el recurso contencioso-administrativo en que debimos entrar al casar, precedentemente, la sentencia, al no estar sujetos a gravamen los intereses de demora percibidos por el recurrente en un proceso judicial que anuló el acto administrativo que provoca y activa su reconocimiento y pago.

Madrid, misma fecha que la de la sentencia de que se discrepa.

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.