

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089831

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 2478/2022

SUMARIO:

IRPF. Ganancias patrimoniales. Supuestos de no sujeción. Supuestos incluidos. Intereses de demora. Principio de protección de la confianza legítima. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Administración tributaria -en el presente caso por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias- como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos, están o no sujetos al IRPF.

El TEAR concluyó, al amparo de la STS, de 3 de diciembre de 2020, [recurso nº 7763/2019](#), que los intereses de demora percibidos por el obligado tributario no estaban sujetos al IRPF. Aunque en el caso concreto contemplado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020 los intereses de demora como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos los abona la AEAT, no existe motivo, a juicio del Tribunal Central, para concluir que si los pagara otra Administración tributaria distinta, autonómica o local, la doctrina fijada en la sentencia no sería de aplicación, puesto que el argumento central en que se apoya el Tribunal Supremo en la sentencia referida es que los intereses de demora lo que hacen es reequilibrar una pérdida anteriormente sufrida, razón por la cual no se produce como consecuencia de su cobro ganancia patrimonial alguna; argumento que se centra, por tanto, en la propia naturaleza de los intereses de demora y no en quién los satisface.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, corrigiendo expresamente su postura anterior, ha establecido en STS, de 12 de enero de 2023, [recurso n.º 2059/2020](#) como doctrina, que los intereses de demora abonados al obligado tributario como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general. De los argumentos contenidos en esta sentencia de 12 de enero de 2023 se infiere que la tributación en los términos indicados tiene lugar no sólo cuando los intereses de demora son abonados por la Agencia tributaria -caso concreto al que se refiere la sentencia- sino cuando son satisfechos por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso. Dicho problema es el de resolver si la Administración tributaria puede o no regularizar la situación de un contribuyente que presentó su autoliquidación por el IRPF sin tributar por los intereses de demora percibidos como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos al amparo de la sentencia de 3 de diciembre de 2020, una vez conocido el nuevo criterio reflejado en la sentencia de 12 de enero de 2023.

Pues bien, el Tribunal Central concluye que la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia. Y es que, no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6, 17, 25, 33, 34, 38, 42, 44, 45, 46 y 49.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 85, 88 y 89.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de

Asturias de 29 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 52/00179/2021, interpuesta frente a resolución desestimatoria de una solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 26 de enero de 2021 el obligado tributario presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 2019 con objeto de que se eliminara, por no estar sujeta a tributación, la ganancia patrimonial integrada en la base imponible del ahorro, por importe de 22.281,98 euros, consignada en la autoliquidación que por dicho ejercicio se había presentado el 18 de junio de 2020. Dicha ganancia patrimonial correspondía a intereses de demora por devolución de ingresos indebidos, abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias como consecuencia de la anulación por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias de unas liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El obligado tributario amparó su solicitud, esencialmente, en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. casación 7763/2019).

2.- La Oficina de gestión tributaria de la AEAT notificó la propuesta de resolución el 22 de abril de 2021 desestimando la solicitud de rectificación de la autoliquidación. La motivación de la propuesta consiste, en síntesis, en afirmar que la sentencia del Tribunal Supremo invocada por el obligado tributario fija como criterio que "*Los intereses de demora **abonados por la Agencia Tributaria** al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.*", por lo que, dado que en el caso aquí examinado los intereses fueron abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, tal criterio no resulta de aplicación, al no poderse admitir, conforme al artículo 14 de la LGT, la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

El interesado presentó alegaciones a la propuesta, manifestando su desacuerdo con la misma en la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo, y considera que el Tribunal Supremo no ha pretendido con su criterio distinguir quién ha liquidado los intereses, si la AEAT u otro tipo de Administración tributaria.

3.- Con fecha 26 de mayo de 2021 se notificó el acuerdo desestimatorio de resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación en el que se reitera la motivación ya manifestada en la propuesta de resolución, señalándose:

<<SEGUNDO. (.....)

Los intereses indemnizatorios 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.

De acuerdo con la Sentencia del TS 1651/2020 (Recurso casación 7763/2019), de 3 de diciembre, en la que la cuestión con interés casacional es la siguiente:

" Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a la 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."

En respuesta a esta cuestión el TS fija el siguiente criterio:

" Los intereses de demora **abonados por la Agencia Tributaria** al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF."

En el caso que nos ocupa los intereses fueron abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias por lo que, de acuerdo con el art.14 de LGT que establece: " No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Por lo tanto,

TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud.

Segundo.

Frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación interpuso el obligado tributario la reclamación nº 52/00179/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante) el día 31 de mayo de 2021. El TEAR dictó resolución el 29 de octubre de 2021, estimando la reclamación y anulando el acto impugnado, con la argumentación siguiente:

<<TERCERO.- En el caso que nos ocupa la cuestión debatida es la sujeción o no al IRPF de los intereses de demora obtenidos por la parte actora derivados de la devolución del Impuesto sobre Sucesiones realizada por el por el Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

Estima la recurrente que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de diciembre de 2020 (casación nº 7763/2019), los intereses de demora obtenidos de la devolución de un impuesto indebidamente ingresado, no deben tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a la anterior postura se opone la gestora, limitando el pronunciamiento del TS a los intereses abonados por la Agencia Tributaria.

La sentencia en cuestión, tras exponer la normativa de aplicación y la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, declara:

"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...

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".

Como se dijo, la Oficina gestora entiende que no resulta de aplicación el criterio del Tribunal Supremo en dicha sentencia ya que, a juicio de aquélla, dicha sentencia ciñe su ámbito de aplicación a los intereses de demora satisfechos exclusivamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), quedando por ello al margen los satisfechos por otras Administraciones tributarias, como sucede en este caso, en el que los intereses fueron abonados por el Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias, aun cuando deriven de la devolución de un ingreso indebido.

Este Tribunal no comparte la interpretación restrictiva intuitu personae considerada por la Oficina gestora.

A nuestro juicio, el Tribunal Supremo considera no sujetos los intereses de demora devengados como consecuencia de un ingreso indebido, no por razón de la Administración tributaria que devuelve el ingreso indebido con sus correspondientes intereses, sino por la naturaleza compensatoria de éstos que, a juicio mayoritario (que no unánime) del Alto Tribunal, impide considerar que los mismos den lugar a una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, al tener dichos intereses por finalidad restablecer la situación patrimonial originada como consecuencia de un ingreso indebido, esto es, reequilibrar la pérdida sufrida como consecuencia de dicho ingreso; luego, una vez considerado tributario el ingreso indebidamente realizado, resulta a nuestro juicio indiferente tanto el tributo que dio lugar al ingreso indebido como la Administración tributaria encargada de su reconocimiento y devolución (sea la estatal, como era el caso planteado en la referida sentencia, sea la autonómica o la local), pues, ni el tipo de tributo que dio lugar al ingreso indebido, ni la Administración que reconoce el derecho a su devolución, alteran la naturaleza compensatoria que a juicio del Alto Tribunal justifica su no sujeción al IRPF, siempre bajo una leal y auténtica interpretación de la sentencia que nos ocupa; de lo contrario, como dice dicha sentencia, esto es, de considerarlos sujetos, dicha finalidad quedaría frustrada.

El criterio así expuesto es seguido por otros Tribunales Regionales, caso del de Castilla y León (47-03478-2018) o el de Andalucía (11-1364-2021).

En consecuencia, procede estimar la reclamación y anular el acuerdo dictado>>.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando lo que sigue:

1. Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar si en el caso que nos ocupa se pueden considerar no sujetos al IRPF los intereses abonados por los Servicios tributarios del Principado de Asturias, si bien, por la amplitud con la que resuelve el debate el TEAR, la cuestión se extiende a si los intereses indemnizatorios se encuentran o no sujetos al IRPF.

Para el TEAR es determinante lo resuelto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de diciembre de 2020 (recurso 7763/2019).

No obstante, este Departamento considera que el debate debe comenzar atendiendo al principio de reserva de Ley recogido en el artículo 8 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en virtud del cual se regularán en todo caso por ley:

a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.*

(...;)

d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*

En atención a este precepto y a la regulación concreta de la Ley 35/2006, del IRPF, solo podemos concluir que los intereses indemnizatorios son para el legislador una categoría de renta, en concreto una ganancia de patrimonio, sin que la Ley del IRPF contemple una no sujeción ni una exención de los mismos.

Frente a este argumento, de pura naturaleza técnico-tributaria, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 plantea un único argumento, que podríamos denominar "finalista", que en nuestra opinión no tiene encaje en una interpretación técnica de la normativa tributaria y, lo que es incluso más importante, ha sido abandonado por el Tribunal Supremo en sentencias posteriores.

2. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.

En opinión de este Departamento, en el análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 deben tenerse en cuenta varias circunstancias:

En primer lugar, existe un nutrido grupo de sentencias (por todas, las sentencias de 12 de abril de 2010, RCA 4773/2003 y la sentencia de 29 de abril de 2013, RCA 5089/2011), que tratan el caso de los intereses indemnizatorios por retraso en el pago del justiprecio ante una expropiación forzosa, y en las que el Tribunal Supremo califica estos intereses como ganancia patrimonial.

En concreto, en el fundamento de derecho TERCERO de la sentencia del 12 de abril de 2010 el Tribunal Supremo manifiesta lo siguiente (la negrita y el subrayado son nuestros):

<< En relación con los "intereses" en materia de expropiación, contenidos en los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa , se ha de declarar, con carácter general, conforme a la doctrina jurisprudencial, que "los intereses por demora en materia de expropiación son de devengo automático, por ministerio de la Ley, no requiriéndose, por tanto, la formulación explícita por la parte afectada ni la "interpellatio" del expropiado (...) deforma que, "la fijación de los intereses de demora que se devengan según lo preceptuado por los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa son un crédito accesorio del justiprecio y una obligación legal del art. 1.108 del Código Civil , (...); por consiguiente se trata de frutos civiles que se devengan día por día con arreglo al interés legal (arts. 56 y 57 de la Ley Expropiatoria.

(...) De las clases de intereses contemplados en la citada Ley, se han de distinguir los derivados de la "demora en la tramitación del importe del justiprecio" (art. 56) y los derivados de la "mora o retraso en el pago del justiprecio" (art. 57). Los primeros tienen el carácter de "indemnización", son indemnizatorios en el sentido recogido en el art. 1501.3, en relación con el art. 1.100, ambos, del Código Civil; mientras que los derivados del supuesto previsto en el art. 57, de la citada Ley, son "remuneratorios" en el sentido contemplado en el art. 1501.2, del Código

Civil, cumpliendo la función de resarcimiento por la indisponibilidad por parte del afectado del montante económico que el justiprecio representa, retenido por la Administración en detrimento del interesado.

En ambos casos, se trata de una "indemnización" que no cabe confundir con el "justiprecio", al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a otros conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que lo hacen viable, pero sin que "ab initio" estén integrados en el importe del "justiprecio".

Este rendimiento no está contemplado como "renta exenta" en el art. 9 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no estar incluida estas indemnizaciones entre las contempladas en el apartado d) y e), del citado precepto, ni en ninguno de los supuestos que recoge. Al suponer una "alteración patrimonial" su consideración tributaria ha de ser la de "incremento de patrimonio", al amparo del art. 44.>>

Mismo criterio refleja la resolución del TEAC del 24 de noviembre de 2020 (RG 1156/2020), dictada en unificación de criterio. Siendo doctrina reiterada que:

<< La alteración patrimonial derivada de la percepción por el contribuyente de los intereses regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa debe entenderse producida en el periodo impositivo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago.>>

En segundo lugar, la sentencia de 3 de diciembre de 2020 recoge el criterio finalista que el Tribunal Supremo había mantenido en alguna sentencia sobre la deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios abonados por los contribuyentes, pero el criterio mantenido en estas sentencias ha sido abandonado por el Alto Tribunal en las más recientes y numerosas sentencias sobre la cuestión, decantándose en estas últimas sentencias por un criterio interpretativo técnico-tributario, apegado a lo previsto por el legislador en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Así, esta controversia en el Impuesto sobre Sociedades se resuelve mediante la **sentencia del 8 de febrero de 2021 (recurso 3071/2019)**, en cuyo fundamento de derecho TERCERO se manifiesta lo siguiente:

<< (...), no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.

La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.>>

A esta sentencia se han remitido posteriormente otras sentencias del Tribunal Supremo, adoptando el mismo criterio, como son: la sentencia 458/2021, de 30 de marzo (recurso 3454/2019); 591/2021, de 29 abril (recurso 463/2020); 629/2021, de 5 de mayo (recurso 558/2020); 877/2021, de 17 de junio (recurso 1333/2020); 1143/2021 de 17 de septiembre recurso 5094/2019) y la sentencia 1.454/2021, de 10 de diciembre (recurso 3240/2020).

Además, **la posibilidad de cambio de criterio se apuntaba ya en el voto particular** que acompaña a la sentencia del 3 de diciembre de 2020, en el cual se afirmaba que si lo concluido en la sentencia hubiera sido la voluntad del legislador, así lo hubiera previsto expresamente.

Por tanto, en opinión de este Departamento, la sentencia de 3 de diciembre de 2020 ha pasado a ser una sentencia aislada, que se aparta de lo que tradicionalmente había considerado el Tribunal Supremo en relación con los intereses de demora, influida probablemente por algunas sentencias que analizaban la cuestión desde el punto de vista de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, y que, con el más reciente y reiterado criterio sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, ha perdido su valor vinculante, por cuanto el criterio finalista ha sido abandonado por el Tribunal Supremo para colocarse de nuevo en una interpretación técnico-tributaria que tiene en cuenta el principio de reserva de Ley que rige en esta materia.

3. Aplicación de la sentencia de 3 de diciembre de 2020 en sus estrictos términos.

Sin perjuicio de lo dicho en la alegación anterior, este Departamento considera también que, de entender todavía vigente el criterio de la sentencia de 3 de diciembre de 2020, la aplicación del mismo debe ser en todo caso restrictiva, tal como la llevó a cabo el órgano autor de la actuación impugnada en este caso, debiendo limitarse a **los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.**

Esta interpretación restrictiva *intuitu personae*, de solo admitir la no sujeción de los intereses cuando la entidad que abona los intereses es el mismo sujeto que representa a la Hacienda Pública en la que se ingresa el tributo (IRPF), se justifica en que extendiendo la "no sujeción" a otros intereses se corre el riesgo, a juicio de este Departamento, de llegar a contradecir la propia doctrina del Tribunal Supremo respecto a la tributación de otros intereses indemnizatorios, e incluso puede llegar a admitir la no sujeción de intereses indemnizatorios en relaciones entre particulares, no pareciendo ser esta la intención del Tribunal Supremo.

En efecto, el argumento de que el sometimiento a tributación de los intereses frustraría, cuando menos en parte, la finalidad indemnizatoria de los mismos, es un argumento predicable de cualquier tipo de indemnización, se produzca esta en el seno de relaciones públicas o privadas, y no creemos que el Tribunal Supremo pretendiera en su sentencia declarar una no sujeción general en el IRPF de todo tipo de indemnización.

Por el contrario, a juicio del TEAR resulta indiferente tanto el tributo que da lugar al ingreso indebido como la Administración tributaria encargada de su reconocimiento y devolución, pues nada altera la naturaleza compensatoria que a juicio del Alto Tribunal justifica su no sujeción al IRPF.

Argumentos generalistas como justificar la no sujeción en un reequilibrio patrimonial pueden llevar a pensar que tampoco se encuentren sujetas al IRPF las alteraciones patrimoniales derivadas directamente de expropiación forzosa, citadas previamente; o directamente todas las indemnizaciones (no solo los intereses), incluidas las que se producen en el seno de relaciones civiles o mercantiles.

Pero es que estos mismos argumentos generalistas podrían llegar a extenderse a otros tipos de rentas, como las subvenciones, respecto de las cuales a día de hoy no hay debate sobre su sujeción al impuesto, ya que no existe disposición en la Ley de IRPF que excluya su tributación y, sin embargo, con argumentos generalistas se podría argumentar que su sometimiento a tributación frustraría la finalidad para la que se concede la subvención.

Por tanto, entiende este Departamento que en todo caso se impone un límite y, a falta de otros elementos objetivos para fijarlo, el único posible es aplicar estrictamente la sentencia del TS a los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, en virtud de lo dispuesto en la Ley 35/2006, los intereses de demora abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias están sujetos al IRPF, sin que resulte de aplicación el criterio recogido en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre 2020 (recurso de casación 7763/2019), por cuanto se trata de una sentencia cuyo criterio se encuentra superado por posterior y reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal.

Subsidiariamente, y de entender todavía aplicable el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre 2020, solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que los intereses de demora abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias están sujetos al IRPF, por cuanto la sentencia del Tribunal Supremo se refiere únicamente a los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria y no existen elementos objetivos para extender una declaración de no sujeción a otros supuestos que por disposición expresa de la Ley se encuentran sujetos y no exentos del IRPF.

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Administración tributaria -en el presente caso por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias- como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos, están o no sujetos al IRPF.

El TEAR concluyó, al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), que los intereses de demora percibidos por el obligado tributario no estaban sujetos al IRPF.

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en dicha sentencia era la 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".

Afirma la sentencia:

"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".

La sentencia fijaba la doctrina siguiente (el énfasis es añadido):

"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**".

Aunque en el caso concreto contemplado en la la sentencia de 3 de diciembre de 2020 los intereses de demora como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos los abona la AEAT, no existe motivo, a juicio de este Tribunal Central, para concluir que si los pagara otra Administración tributaria distinta, autonómica o local por ejemplo, la doctrina fijada en la sentencia no sería de aplicación, puesto que el argumento central en que se apoya el Tribunal Supremo en la sentencia referida es que los intereses de demora lo que hacen es reequilibrar una pérdida anteriormente sufrida, razón por la cual no se produce como consecuencia de su cobro ganancia patrimonial alguna; argumento que se centra, por tanto, en la propia naturaleza de los intereses de demora y no en quién los satisface.

Así pues, este Tribunal Central comparte la conclusión alcanzada por el TEAR en la resolución aquí impugnada y basada en la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. casación 7763/2019).

Tras la sentencia de 3 de diciembre de 2020 (rec. casación 7763/2019) la Dirección General de Tributos emitió contestación a la consulta vinculante V1195-22, el 27 de mayo de 2022, en la que estableció el criterio siguiente (el subrayado es añadido):

<<**Descripción de hechos:** Como consecuencia de la estimación de una reclamación económico-administrativa, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) devuelve al consultante lo indebidamente ingresado junto con los intereses de demora.

Cuestión planteada: Tributación en el IRPF de los referidos intereses.

Contestación completa: En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes.

Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo

con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios 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, lo que nos lleva al ámbito de las ganancias patrimoniales.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006 estableciendo que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Partiendo de ese concepto y de lo dispuesto en el artículo 25 de la misma ley, los intereses de demora correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos realizadas por la AEAT se consideraban ganancia patrimonial, a efectos de su tributación en el IRPF.

Ahora bien, la sentencia 1651/2020, de 3 de diciembre, del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), estableció como criterio interpretativo que "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF". Por tanto, dando contestación a la cuestión planteada, los intereses de demora abonados por la AEAT en la devolución de ingresos indebidos que ha efectuado al consultante no tienen incluirse en la declaración del Impuesto.

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

Debe señalarse que con posterioridad a la interposición del presente recurso extraordinario de alzada el Tribunal Supremo ha dictado la sentencia de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) en la que se planteaba la misma cuestión de interés casacional que en la de 3 de diciembre de 2020. El Tribunal Supremo modifica expresamente en esta segunda sentencia el criterio mantenido en la primera. Así, dispone lo siguiente (el subrayado es añadido):

<<**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 de 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">>.

Así pues, el Tribunal Supremo, corrigiendo expresamente su postura anterior, ha establecido como doctrina que los intereses de demora abonados al obligado tributario como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general. De los argumentos contenidos en esta sentencia de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) se infiere que la tributación en los términos indicados tiene lugar no sólo cuando los intereses de demora son abonados por la Agencia Tributaria -caso concreto al que se refiere la sentencia- sino cuando son satisfechos por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local.

En consecuencia, cabe concluir que los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria, estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho problema es el de resolver si la Administración tributaria puede o no regularizar la situación de un contribuyente que presentó su autoliquidación por el IRPF sin tributar por los intereses de demora percibidos como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), una vez conocido el nuevo criterio reflejado en la sentencia de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020).

En este sentido, es muy posible que los contribuyentes que hayan percibido intereses de demora por devolución de ingresos indebidos en los ejercicios 2020 y/o 2021 hayan presentado sus autoliquidaciones del IRPF de dichos años sin someterlos a tributación en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 3 de diciembre de 2020 (e incluso, para la autoliquidación del ejercicio 2021, en aplicación de la consulta V1195-22 de la DGT). Cabe preguntarse si la Administración, conocida ya la nueva sentencia del Alto Tribunal de 12 de enero de 2023, que modifica expresamente el criterio de la anterior, puede regularizar esos ejercicios sometiendo los intereses a tributación como ganancias patrimoniales a integrar en la renta general.

Al principio de protección de la confianza legítima nos hemos referido en la reciente resolución de 25 de abril de 2023 (RG 3146/2022), dictada en unificación de criterio, en la que decíamos:

"**TERCERO:** Sobre la cuestión controvertida, relacionada directamente con el principio de confianza legítima, se ha pronunciado este Tribunal Central en diversas ocasiones. Cabe citar en este sentido las resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016), 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

En la resolución de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) se analizaron los efectos de un cambio de criterio producido por una resolución de este Tribunal Central respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a una consulta tributaria. Se examinaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme al criterio establecido en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) formuladas por otros contribuyentes en identidad de circunstancias. La Inspección regularizó su situación tributaria aplicando un criterio contrario, establecido por una resolución posterior de este Tribunal Central, que perjudicaba al contribuyente. Tras transcribir parte de la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (rec. nº 866/2016) concluimos que (el énfasis es añadido):

<<De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que un cambio de criterio de la Administración será vinculante sólo desde que dicho cambio tenga lugar, **no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación**, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto, admitiéndose la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por el obligado tributario avalada por las consultas vinculantes de la DGT vigentes en el ejercicio en que el recurrente presentó su autoliquidación, anulándose la resolución del Tribunal Regional de Cataluña objeto del mismo así como la liquidación tributaria subyacente>>.

En la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) se examinaron los efectos de un cambio de criterio producido tanto por resoluciones de este Tribunal Central como por sentencias del Tribunal Supremo respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Se examinaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme al criterio establecido en consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) formulada por él mismo. La Inspección regularizó su situación tributaria aplicando un criterio contrario, establecido por resoluciones de este Tribunal Central y sentencias del Tribunal Supremo, posteriores, que perjudicaba al contribuyente. Después de transcribir parte de las sentencias de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (rec. nº 866/2016) y del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018 (rec. casación 2800/2017) concluimos que (el énfasis es añadido):

<<A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, **no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.**>>

El criterio sentado en las resoluciones anteriores se vuelve a reiterar en la de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) en la que se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo. La Inspección regularizó la situación tributaria aplicando un criterio contrario, derivado de nuevas sentencias del Tribunal Supremo que modificaban la jurisprudencia anterior, perjudicando al obligado tributario. La actuación del interesado no se consideró en este caso por parte de este Tribunal Central acreedora de protección en virtud del principio de confianza legítima, entre otras razones porque aunque cuando se devengó el impuesto estaba vigente la jurisprudencia en la que se apoyó el obligado tributario, ya no lo estaba cuando presentó su autoliquidación.

Resulta particularmente elocuente esta resolución de 23 de marzo de 2022 porque nos permite delimitar con precisión el alcance de la expresión "criterio administrativo vigente" empleado en las resoluciones anteriores.

En efecto, afirmamos en la resolución que (la negrita es añadida):

"Se evidencia, de este modo, que **el contribuyente autoliquidó obviando ya no solo el nuevo criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en dos sentencias previas al 25 de julio de 2017**, sino el criterio claro que se había fijado en el ámbito contable desde el año 2013 (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013 que establecía que en los casos de expropiación si el importe final a recibir "estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza").

Es decir, que en sintonía con lo que afirmamos en la resolución RG 1483/2017 **el contribuyente autoliquidó obviando no solo el <<criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación>>** sino también las normas contables que debía aplicar desde años antes".

Resulta obvio que en el caso examinado en esta resolución el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial y no administrativo, a diferencia de los supuestos contemplados en las resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) y 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), en los que lo hizo amparándose en contestaciones a consultas vinculantes de la DGT. Ello explica que, cuando en el párrafo arriba transcrito de nuestra resolución de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) aludimos a que el contribuyente autoliquidó obviando el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación, consignáramos esta expresión entrecomillada, pues, ciertamente, el obligado tributario lo que siguió fue un criterio jurisprudencial.

Así pues, por "criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación" debe entenderse el que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente y que, por ende, estaba obligada a aplicar, ya sea porque era fruto (i) de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las autoliquidaciones, (ii) de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, (iii) de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o (iv) de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Debe recordarse en este sentido lo dispuesto en los artículos 89.1, 239.8, 242.4, 243.5 de la LGT, a cuyo tenor:

(.....).

De los artículos transcritos se infiere, por tanto, que las contestaciones a las consultas tributarias escritas formuladas por el obligado tributario vinculan a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. También lo hacen respecto de otros obligados tributarios que no formularon la consulta cuando exista identidad de hechos y circunstancias respecto al que la formuló. Asimismo, la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central en las resoluciones de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa así como los criterios establecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus

resoluciones dictadas en unificación de criterio vinculan también a los órganos encargados de la aplicación de los tributos y a los tribunales económicoadministrativos regionales y locales.

Por último, nuestra resolución de 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020) reitera el criterio establecido en las anteriores en un supuesto de repercusión de cuotas de IVA en el que la DGT en 2015, en contestación a una consulta vinculante presentada por el obligado tributario, estableció que resultaba de aplicación a la operación el tipo reducido de gravamen. Posteriormente, en 2017, primero el Tribunal Supremo y luego este Tribunal Central en aplicación de ese criterio jurisprudencial, consideraron que el tipo de gravamen aplicable era el general. Más tarde, en 2018, la DGT, en contestación a una nueva consulta vinculante formulada por el obligado tributario, cambió su criterio inicial a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo y la resolución del Tribunal Central dictadas en 2017. En esta resolución de 23 de junio de 2022 concluimos que la confianza legítima ampara al contribuyente sólo hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo de 2017, no hasta que la DGT emitió contestación a la segunda consulta planteada.

Sobre el principio de protección de la confianza legítima se ha pronunciado en muy diversas ocasiones el Tribunal Supremo manifestando que su eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso, sin que ello impida señalar algunos requisitos generales que delimitan su naturaleza y su alcance. Así, por ejemplo, en la sentencia de 13 de junio de 2018 (rec. casación 2800/2017) se refirió a él en los términos siguientes (el subrayado es añadido):

<<SEGUNDO. El principio de confianza legítima.

Tanto la Hacienda Foral (en sede administrativa y en vía jurisdiccional), como la representación procesal del contribuyente (en la instancia y en esta casación) y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

(.....).

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Como se dijo más arriba, el auto de admisión nos exige que determinemos si el principio de protección de la confianza legítima de tan continua cita imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo.

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponibles procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente>>.

Asimismo, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 17 de abril de 2019 (rec. nº 866/2016), manifestó lo siguiente:

<<**SEXTO:** (.....).

En este repaso jurisprudencial, concluiremos con alguno de los pronunciamientos del Tribunal Supremo donde entra en juego el principio de confianza legítima. En la sentencia de 13 de junio de 2018, casación 2800/2017, FJ 3, se afirma que "la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios."

Séptimo.

Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

Que el interesado no hubiese formulado consulta resulta irrelevante, incluso se nos antoja innecesario que lo hiciera a la vista de las ya pronunciadas por la DGT. La sentencia 19 de septiembre de 2017, casación 2941/2016 , FJ 3, afirma que "La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 89 , para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

Debemos descartar que, en las circunstancias concurrentes en el litigio que enjuiciamos, la actuación llevada cabo por el sujeto pasivo en los ejercicios anteriores a la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, no se sustentó en parámetros negativos o excluyente de la confianza legítima, que como recoge la citada sentencia del Supremo, se identifica en (i) creencias subjetivas del administrado, (ii) que descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, o (iii) que puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015, dictada en el recurso 3654/2013, de alzada para la unificación de criterio interpuesto, "toda" la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

(.....)>>".

En vista de lo señalado en dicha resolución este Tribunal Central concluye que la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia. Y es que, conforme a lo indicado en la resolución parcialmente transcrita no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria.

Sobre idéntica cuestión a la planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se ha pronunciado este Tribunal Central, en los mismos términos e igual fecha, en su resolución RG 8937/2022 dictada asimismo en unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

La doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) es de aplicación a los intereses de demora abonados al obligado tributario por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos.

Conforme a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020), que corrige expresamente el criterio fijado por dicho Tribunal en sentencia previa de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) sobre la misma cuestión de interés casacional, los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso.

En este sentido, la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia, puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas