

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 1401/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias patrimoniales. Intereses de demora del procedimiento expropiatorio. *No aplicación de la sentencia de 3 de diciembre de 2020 (recurso 7763/2019).* La contribuyente alega la no sujeción de los intereses de demora obtenidos consecuencia del pago tardío del justiprecio resultante del expediente de expropiación forzosa, sostiene que no deben ser calificados como ganancia patrimonial por su finalidad compensatoria. El TEAC ya se ha pronunciado anteriormente expresando que, los intereses percibidos por el sujeto pasivo tienen diferente calificación en función de su naturaleza, bien como intereses remuneratorios de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, o bien como intereses indemnizatorios que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su correcto cumplimiento, debiendo considerarse que estos últimos, debido a su carácter indemnizatorio no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y en consecuencia han de tributar como incrementos de patrimonio. El Tribunal Supremo aclaró que, estos intereses no son parte del justiprecio, pues no tienen una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, sino que representan una indemnización que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio, es decir, constituyen un crédito accesorio del justiprecio que se devenga por ministerio de la ley, si bien también deben tributar como ganancia patrimonial, pues integran una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento. Asimismo, también se rechaza la argumentación de que el cambio del criterio del TS en sentencia de 12 de enero de 2023 sólo puede aplicarse desde que dicho cambio se produce y no a situaciones anteriores. En este caso, el cambio de criterio traído a colación no resulta aplicable, al referirse a un supuesto de hecho diferente sobre intereses de demora derivados de ingresos indebidos de carácter tributario. Por ello, no puede hablarse de un cambio de criterio sobre la tributación de los intereses de demora por fijación tardía en el justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 22/02/2024 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 24/01/2024 contra resolución de 15-12-2023 (notificada el 27-12-2023) del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Illes Balears, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 07-00116-2022, formulada frente acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Baleares de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el IRPF ejercicio 2016. La cuantía del recurso de alzada asciende 1.855.184,96 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 26-06-2017 se presenta autoliquidación IRPF 2016 de la que resultó a ingresar 1.903.424,50 euros. En dicha autoliquidación, entre otras rentas, consignó unas ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro por importe de 9.283,919,68 euros, derivado de los intereses de demoras abonados a la obligada tributaria Doña **Axy** por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por el pago tardío del justiprecio resultante de una expropiación forzosa.

TERCERO.- En fecha 15-06-2021 se presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación IRPF 2016 y devolución de los ingresos indebidos, fundamentada en que, según la sentencia del Tribunal Supremo (TS)

Síguenos en...



1651/2020 de 03-12-2020 (rec. n.º 7763/2019) y la interpretación que está hace de los intereses indemnizatorios, los intereses cobrados no debieron declararse como ganancia patrimonial, pues se trata de un supuesto de no sujeción.

Dicha solicitud de rectificación fue desestimada en acuerdo de 13-12-2021.

CUARTO.- No conforme con el acuerdo anterior, se interpone contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Illes Balears (registrada con el número 07-00116-2022), que fue desestimada en resolución de 15-12-2023, confirmando el acuerdo impugnado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Como cuestión principal se alega la no sujeción de los intereses de demora obtenidos por la contribuyente del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, como consecuencia del pago tardío del justiprecio resultante del expediente de expropiación forzosa.

Como ya se hizo ante el TEAR, se argumenta que los intereses de demora no deben ser calificados como ganancia patrimonial, pues es indudable que los mismos tienen una finalidad compensatoria, esto es, reequilibrar la situación del contribuyente compensando la pérdida antes sufrida (de considerarlos sujetos, dicha finalidad se vería frustrada). Añade que, tal y como argumentaba el TS en su sentencia de 03-12-2020, se trata de un supuesto de capacidad económica ficticia no gravable.

Asimismo, en contra de lo considerado por la AEAT y por el TEAR sobre la inaplicación de la sentencia del TS de 03-12-2020 al caso que nos ocupa por tratarse de un supuesto de hecho diferente, se defiende que, pese a tratarse de un supuesto de intereses de demora derivados de ingresos indebidos de carácter tributario, el criterio a aplicar al caso de los intereses de demora por el pago tardío del justiprecio en una expropiación forzosa debe ser el mismo, ya que lo que determina la no sujeción es la finalidad compensatoria de los mismos, la cual concurre en ambos intereses.

Y por último, añade que no debe tenerse en consideración la modificación del criterio sobre esta cuestión realizada por el TS en sentencia de 12-01-2023 (rec. 2059/2020), ya que, según resolución del propio TEAC (00-04189-2019), el cambio de criterio del TS y del TEAC vincula a la Administración Tributaria pero únicamente desde que dicho cambio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en la que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por ello, entiende la recurrente que, para la resolución de la cuestión planteada, se debe tener en cuenta el criterio que se encontraba vigente a la fecha del devengo del impuesto, que era el de la sentencia del TS de 03-12-2020 (no debiendo considerarse la sentencia posterior del TS de 12-01-2023).

Como señalaba el TEAR en su resolución ahora impugnada, este TEAC se ha pronunciado en resolución de 18-03-2003 (00-02959-2000), dictada en unificación de criterio, sobre la calificación de ganancia patrimonial a los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa.

En concreto, la citada resolución de este TEAC establecía en el Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

"SEGUNDO: Que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el sujeto pasivo tienen diferente calificación en función de su naturaleza, remuneratoria o indemnizatoria, bien como intereses remuneratorios de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, o bien

Síguenos en...



como intereses indemnizatorios que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su correcto cumplimiento, debiendo considerarse que estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y en consecuencia a tenor de lo dispuesto en los artículos 37, 38 y 44 de la Ley 18/1991 han de tributar como incrementos de patrimonio."

Dicho criterio ha sido reiterado por este TEAC en resolución de 24-11-2009 00-08155-2018 y confirmado en resolución de 24-11-2020 00-01156-2020.

Asimismo, como también señalaba el TEAR, el citado criterio es el establecido por el TS, entre otras, en sentencia de 29-04-2013 (rec. 5089/2011), de 16-12-2020 (rec. 6088/2019) y de 21-01-2021 (rec. 6111/2019), Así, la última sentencia de 21-01-2021 señalaba:

<Nuestra jurisprudencia ha declarado que en las expropiaciones urgentes, como la que ahora nos ocupa, los intereses de demora regulados en el art. 56 de la Ley de Expropiación Forzosa se devengan desde el día siguiente a la ocupación de los bienes y derechos expropiados hasta su completo pago o válida consignación, de manera que no existe solución de continuidad entre los intereses del art. 56 -demora en la fijación del justiprecio- y art. 57 demora en el pago del justiprecio-; se trata de compensar adecuadamente al propietario de la desposesión y ello incluso aunque no exista demora en la tramitación del justiprecio, salvo cuando la ocupación tenga lugar después de transcurridos seis meses del inicio del expediente expropiatorio pues en tal caso comienzan desde ese momento a devengarse los intereses ya que no puede ser de peor condición el expropiado por vía de urgencia que el expropiado por la vía ordinaria (SSTS de 25 de abril de 2004, Recurso de Casación núm. 8006/1999, ponente: D. ... y de 12 de abril de 2010. recurso de casación núm 4773/2003, ponente: D. ..., ES:TS:2010:1846).

Estos intereses que vienen a representar una compensación por la demora en la fijación y pago del justiprecio, no son parte de este, pues no tienen una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, sino que representan una indemnización que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio, es decir, constituyen un crédito accesorio del justiprecio que se devenga por ministerio de la ley (STS de 12 de abril de 2010), si bien también deben tributar como ganancia patrimonial, pues integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento (STS de 29 de abril de 2013. Recurso de casación núm. 5089/2011, ponente: D. ..., ES:TS:2013:2118 y de 9 de febrero de 2012. Recurso de casación núm. 3003/08, ponente: D. ..., ES:TS:2012:1272).>

Asimismo, también ha de rechazarse la argumentación de que el cambio del criterio del TS en sentencia de 12-01-2023 sólo puede aplicarse desde que dicho cambio se produce (y no a situaciones anteriores) ya que para el caso que nos ocupa no ha existido el citado cambio.

Como se ha dicho antes, las citadas sentencias del TS de 03-12-2020 y 12-01-2023 no son aplicables al presente caso ya que se refieren a un supuesto de hecho diferente (intereses de demora derivados de ingresos indebidos de carácter tributario). Por ello, no puede hablarse de un cambio de criterio sobre la tributación de los intereses de demora por fijación tardía en el justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa.

Los citados intereses por retraso en la fijación del justiprecio, desde hace ya mucho tiempo, a efectos tributarios, son calificados como ganancia patrimoniales sujetas y no exentas.

En consecuencia de todo lo anterior, procede rechazar la alegación planteada, debiendo tributar los intereses de demora abonados por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por pago tardío del justiprecio resultante de la expropiación forzosa, como ganancia patrimonial sujeta (y no exenta).

Por tanto, en el presente caso, este TEAC no puede más que confirmar la adecuación a Derecho de la autoliquidación presentada de acuerdo con la normativa vigente (tributación de los intereses de demora como ganancia patrimonial) y, en consecuencia, de la actuación de la AEAT al desestimar la rectificación solicitada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

