

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2026

Sala 1.^a

R.G. 1809/2024

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por daños personales. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. *Indemnización por la renuncia a ejecutar una sentencia y no por daños personales o morales.* La indemnización percibida no queda amparada por la exención del art. 7.d) LIRPF, al no tener por finalidad resarcir daños personales o morales. Aunque el acuerdo alcanzado entre las partes hace referencia a una indemnización por daños morales de carácter personal, de su contenido se desprende que la indemnización compensa la renuncia al derecho a ejecutar una sentencia en sus propios términos, concretamente a la demolición de unas construcciones realizadas al amparo de una licencia declarada ilegal. Por tanto, lo indemnizado es la renuncia al derecho a ejecutar la sentencia y no el resarcimiento de daños personales o morales, por lo que la indemnización tiene la consideración de ganancia patrimonial sujeta a tributación. La ganancia patrimonial debe imputarse a quien ha generado el derecho a su obtención, con independencia del régimen económico matrimonial. Al ser la recurrente quien inició el procedimiento judicial y quien renunció a la ejecución de la sentencia, la totalidad de la ganancia patrimonial debe imputarse a ella, sin que el hecho de estar casada en régimen de gananciales altere dicha imputación.

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 06/03/2024 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 23/02/2024 contra la resolución parcialmente estimatoria dictada el 08-01-2024 (notificada el 25-01-2024), en primera instancia, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de COMUNIDAD AUT._1 en las reclamaciones económico-administrativas ...-05435-2021 y ...-06285-2021 mediante la que se impugna la resolución de recurso de reposición y el acuerdo sancionador, ambos dictados por la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de COMUNIDAD AUT._1 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2019. Siendo la cuantía del recurso de 1.385.284,03 euros (1.336.471,17 euros de cuota y el resto de intereses de demora), correspondiente a la liquidación.

SEGUNDO.- Conforme al expediente administrativo cabe destacar los siguientes hechos:

a) Con fecha ...-...-2001, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de COMUNIDAD AUT._1 dictó la Sentencia .../2001 (recurso .../...) por la cual se estima el recurso interpuesto por la contribuyente contra el apartado segundo del Acuerdo de (...) del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por el que se otorga la licencia para la rehabilitación del edificio sito en la calle ... (... edificio EDIFICIO_1), acto que es anulado, ordenándose la demolición del edificio.

Con fecha ...-...-2019, se firma por la contribuyente, los representantes del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 y el mediador un acuerdo de mediación intrajudicial en el que acuerdan la sustitución de la ejecución in natura de la Sentencia del TSJ de COMUNIDAD AUT._1 .../2001 (que ordenaba la demolición del edificio EDIFICIO_1) por una serie de estipulaciones, entre las cuales está la "indemnización de los daños personales de índole moral causados a la parte recurrente". La indemnización acordada ascendió a *.***.*** euros. A cambio, la recurrente renunciaba a instar la ejecución in natura de la sentencia del TSJ anteriormente mencionada.

Dicho acuerdo de mediación intrajudicial fue homologado por auto del TSJ de COMUNIDAD AUT._1 de fecha ...-...-2019.

La citada indemnización fue pagada el 31-05-2019, a nombre de la contribuyente.

Síguenos en...

b) La aquí recurrente había presentado autoliquidación de IRPF ejercicio 2019, en la que no se declaró la citada indemnización.

c) Mediante requerimiento notificado el 16-04-2021 se inicia un procedimiento de comprobación limitada, por el concepto y periodo indicado.

El citado procedimiento finaliza mediante acuerdo de liquidación provisional de fecha 21-06-2021 en el que se regulariza el importe de la indemnización como ganancia patrimonial a integrar en la base general, que no había sido declarada por la obligada tributaria por considerarla exenta, en virtud del artículo 7.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)

TERCERO.- No conforme con el citado acuerdo, se interpuso recurso de reposición, el cual fue desestimado en resolución de 19-08-2021, notificada el 01-09-2021.

CUARTO.- Trayendo causa de los hechos descritos, en fecha 04-10-2021 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, por la comisión de una infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, la cual se calificó como grave.

QUINTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores, de resolución del recurso y de resolución del procedimiento sancionador, la obligada tributaria interpuso frente a los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas dirigidas al TEAR de COMUNIDAD AUT._1, que se tramitaron de forma acumulada.

En resolución de fecha 08-01-2024 (notificada el 25-01-2024), el TEAR estimó en parte las citadas reclamaciones acumuladas, acordando anular el acuerdo sancionador.

SEXTO.- Disconforme con la resolución del TEAR, se interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC.

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.- En primer lugar, alterando el orden del escrito de alegaciones presentado por la interesada, se alega que el TEAR se ha limitado apoyarse en los fundamentos contenidos en la resolución de la Dependencia Regional de Gestión que se recurría, sin añadir razonamiento jurídico alguno de su posición defendida y sin rebatir si quiera sus argumentos planteados en contra, los cuales ni siquiera se recogen en el texto de los antecedentes de hecho, lo que demuestra que no se han tenido en cuenta. Así, defiende que el TEAR ha incurrido en una incongruencia omisiva y que su resolución, como la de la AEAT, no ha estado suficientemente motivada.

Hay que recordar que la figura de la incongruencia implica la conculcación del derecho a obtener una resolución fundada jurídicamente sobre las pretensiones planteadas por los interesados, de manera que incurre en incongruencia omisiva la resolución que deja sin resolver alguna de las peticiones que le han sido formuladas, si bien, como ha declarado el Tribunal Constitucional (TC), no puede entenderse tal afirmación en el sentido de que es obligado constitucionalmente dar respuesta pormenorizada a cada una de las argumentaciones planteadas por las partes, ya que no cabe hablar de omisión si la resolución responde a la pretensión y resuelve el tema planteado, ya que ha de distinguirse entre las respuestas a las

argumentaciones deducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y estas últimas consideradas en sí mismas. Concretamente, en lo referido a las argumentaciones, no puede entenderse vulnerado el derecho del interesado por el hecho de que no se dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las vertidas en el procedimiento, pues el derecho invocado puede satisfacerse atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las argumentaciones que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esta respuesta respecto alguna argumentación que, a tenor de la respuesta ya obtenida, resulte secundaria.

En definitiva, hay que distinguir entre las argumentaciones que las partes formulen para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, toda vez que si bien respecto de las primeras no es necesaria para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar con una respuesta más o menos genérica, no ocurre lo mismo con el nivel de exigencia de la congruencia con las pretensiones efectivamente deducidas, siendo necesario en este último caso, para no incurrir en incongruencia omisiva, que al menos pueda deducirse de lo resuelto una respuesta tácita o inherente al conjunto de los razonamientos contenidos en la pretensión de que se trate de manera que cabalmente pueda deducirse que no sólo el órgano decisor tomó en consideración la pretensión deducida sino, además, el motivo de la respuesta. Lo señalado ha sido reflejado, por lo que se refiere a la congruencia en las sentencias en el ámbito contencioso-administrativo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), con cita de anteriores sentencias y de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC). Por ejemplo, sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11-10-2004 recurso 4080-1999.

En el ámbito económico-administrativo también resulta aplicable la incongruencia omisiva cuando el TEAR no se pronuncia expresamente acerca de la pretensión del reclamante. Así la resolución de este TEAC de 18-06-2015 con número (RG) 00-01864-2014, reiterando el criterio de resoluciones anteriores, recuerda que el artículo 239.2 de la LGT establece que *"2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados"*, lo que implica que deba entrarse a conocer la incongruencia omisiva cuando haya sido alegada por el recurrente. Recuerda dicha resolución la sentencia del TC (STC) 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar *"cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución"* (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

En este caso, se aprecia que tanto la AEAT, como el TEAR da respuesta a las cuestiones controvertidas que plantea el presente supuesto, estando estas debidamente fundamentadas, sin que quepa apreciarse la omisión por el hecho de que no se hayan citado todos y cada uno de los argumentos esgrimidos por la interesada, cuando sin duda, del conjunto de las resoluciones puede extraerse la conclusión alcanzada, sin que se haya vulnerado el derecho de la interesada a obtener una resolución debidamente fundamentada.

En lo que respecta a la liquidación, las cuestiones planteadas ante el TEAR se centraban en la procedencia de aplicar la exención del artículo 7 d) de la LIRPF a la indemnización percibida y su imputación al 50% con su cónyuge por estar casada en régimen de gananciales, las cuales han sido ambas respondidas, por lo que no cabe apreciar la incongruencia omisiva pretendida.

Por otro lado, en lo que respecta a la motivación de la resolución del TEAR alegada, cabe anticipar que no puede más que desestimarse, en tanto en la resolución del citado TEAR se aprecia que las cuestiones alegadas se responden de forma razonada, todo ello con independencia de que el interesado no comparto los argumentos señalados en la misma, siendo además innecesario, como se ha señalado anteriormente, contradecir cada uno de los argumentos dados por la interesada.

La motivación es esencial en todos los actos administrativos, incluidos las resoluciones económico-administrativas, pero no sólo está contemplada en las normas tributarias, sino también en las disposiciones generales del derecho administrativo, que tienen carácter supletorio según el artículo 7.2 de la LGT.

Así, el vigente artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), obliga a la Administración a motivar los actos que en cada momento

adopte, debiendo contener los mismos al menos una sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho. Lo mismo se contenía en el previo artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP). Por otro lado, no puede olvidarse que para que se declare la nulidad de un acto por defectos de forma, según el artículo 48.2 de la LPACAP y en el mismo sentido el artículo 63.2 de la LRJAP, se requiere que produzca indefensión en los interesados.

Como se alega la falta de motivación de la resolución del TEAR, conviene recordar que en vía de revisión el artículo 215 de la LGT se refiere, en general, a la motivación y en las resoluciones económico-administrativas el artículo 239.2 de la LGT también se refiere a la obligación de motivación de la forma siguiente:

"2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

El Tribunal Constitucional (TC) en múltiples sentencias se ha referido a la motivación. Por ejemplo, la Sentencia 46/1996 de 25 de marzo, declaró que el requisito de la motivación de las resoluciones es una exigencia del derecho a la tutela judicial que halla su fundamento en la necesidad de conocer el proceso lógico-jurídico que conduce al fallo, y de controlar la aplicación del derecho realizada por los órganos encargados de resolver los oportunos recursos; asimismo permite el más completo ejercicio del derecho de defensa por parte de los interesados, quienes pueden conocer así los criterios jurídicos tenidos en cuenta en tales resoluciones, y actúa también como elemento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades administrativas o jurisdiccionales. El TS ha expresado de forma reiterada la necesidad de motivación, no bastando la simple referencia al precepto aplicable, haya sido transcrito o no, en jurisprudencia que no se cita por suficientemente conocida. Así mismo, este TEAC se ha referido en numerosos casos a la motivación y a las consecuencias de la falta de la misma según el procedimiento tributario de que se trate, que tampoco se cita por ser igualmente de general conocimiento.

En este caso, la recurrente considera que la AEAT y el TEAR no han desvirtuado sus alegaciones y, en concreto, argumenta la falta de motivación en la resolución recurrida. Solicita la nulidad de pleno derecho porque considera que las resoluciones no han valorado algunas de las cuestiones alegadas, desestimando sus alegaciones sin mayor fundamento.

Sin embargo, tal y como se ha indicado en el Fundamento anterior, tanto la AEAT, como el TEAR se ha pronunciado expresamente sobre las cuestiones alegadas. Así, con independencia de que la interesada no está de acuerdo, del texto de la resolución del TEAR se pueden conocer de forma clara las razones por las que las alegaciones planteadas han sido desestimadas. Por tanto, más que una falta de motivación, hay que concluir que la interesada está en desacuerdo con que se hayan desestimado sus pretensiones considerado que la indemnización no está exenta, por no resarcir daños personales.

Todo ello, implica que deba rechazarse la alegación sobre la falta de motivación y que ello implique la nulidad de pleno derecho.

CUARTO.- Entrando en las cuestiones de fondo, en el escrito de alegaciones se efectúan varias alegaciones, todas ellas se refieren, en síntesis, a la procedencia de la aplicación de la exención del artículo 7.d) de la LIRPF rechazada por la Administración. Se argumenta que la indemnización pactada entre las partes viene a resarcir los daños personales y morales sufridos durante el procedimiento y que así ha sido recogido en el acuerdo de mediación intrajudicial suscrito el ...-...-2019 que fue homologado por auto del TSJ de COMUNIDAD AUT._1 de ...-...-2019.

Por tanto, la cuestión planteada es si procede aplicar la exención del artículo 7.d) párrafo segundo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) a la indemnización percibida.

El citado artículo 7.d) LIRPF, según redacción dada por el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, establece que tienen la consideración de rentas exentas:

"Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre."

Asimismo, en relación con la citada cuestión, procede traer a colación la reciente resolución de este TEAC de 26-05-2026 00/01171-2020 que, reiterando el criterio recogido en una resolución previa de 19-07-2024 (00-01456-2022), señaló lo siguiente:

"QUINTO.- Por tanto, la cuestión controvertida se trata de determinar si la indemnización percibida por sustitución de ejecución de sentencia tiene como fin resarcir un daño patrimonial o personal.

Sobre la delimitación de los daños morales y patrimoniales la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia de 17 de junio de 2020 (rec. 2971/2017) expone lo siguiente:

"La jurisprudencia de esta Sala, de la que es expresión, la STS 801/2006, de 27 de julio, reconoce que, atendiendo a su origen, el daño causado a los bienes o derechos de una persona puede ser calificado como daño patrimonial, si se refiere a su patrimonio pecuniario; daño biológico, si se refiere a su integridad física; o daño moral, si se refiere al conjunto de derechos y bienes de la personalidad que integran el llamado patrimonio moral. Igualmente sostiene que no es inexacto calificar como daño moral el que tiene relación con la imposibilidad del ejercicio de los derechos fundamentales, integrados en el ámbito de la personalidad, como es el derecho a la tutela judicial efectiva. En tercer lugar, señala que deben ser calificados como daños morales aquellos que no son susceptibles de ser evaluados patrimonialmente por consistir en un menoscabo cuya sustancia puede recaer no sólo en el ámbito moral estricto, sino también en el ámbito psicofísico de la persona y consiste, paradigmáticamente, en los sufrimientos, padecimientos o menoscabos experimentados que no tienen directa o secuencialmente una traducción económica, no obstante: "Cuando el daño consiste en la frustración de una acción judicial (aun cuando, insistimos, en un contexto descriptivo, ligado a la llamada a veces concepción objetiva, el daño padecido pueda calificarse como moral, en cuanto está relacionado con la privación de un derecho fundamental), el carácter instrumental que tiene el derecho a la tutela judicial efectiva determina que, en un contexto valorativo, el daño deba calificarse como patrimonial si el objeto de la acción frustrada, como sucede en la mayoría de las ocasiones -y, desde luego, en el caso enjuiciado- tiene como finalidad la obtención de una ventaja de contenido económico mediante el reconocimiento de un derecho o la anulación de una obligación de esta naturaleza"

El derecho a la tutela judicial efectiva se configura en nuestro ordenamiento jurídico como un derecho fundamental plasmado en el artículo 24 CE:

"Artículo 24

1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión."

Respecto a la vulneración de este derecho fundamental como consecuencia de la imposibilidad de ejecución de sentencia se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, como es la más reciente Sentencia de 02/03/2023 (Rec. 5143/2021) en la que señala lo siguiente en su fundamento de derecho sexto:

"SEXTO.- La posición de la Sala expresada en la sentencia de 9 de julio de 2019 (recurso casación 677/2017), sobre que la imposibilidad de ejecución se sustituye por indemnización. (...)

"NOVENO.- La inexecución de sentencias por razón del tiempo transcurrido y consecuencias a extraer.

Bajo el anterior marco casacional esta Sala dictó la Sentencia de 14 de junio de 2016, casación 1719/2015 en que se hallaba concernida una indemnización sustitutoria por la inexecución de una sentencia por la Junta de (...).

No está de más recordar lo allí vertido en sus FJ Octavo y Noveno.

"Ha de insistirse en que la ejecución de la sentencia forma parte del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, art. 24. CE, por lo que la inexecución por su imposibilidad jurídica o material, art. 105 LJCA, hace necesario una motivación especial exigente.

No define la LJCA, art. 105.2, en qué consiste la imposibilidad material de ejecución de una sentencia. Ha sido la jurisprudencia la que ha ido delimitando aquella con una concepción restrictiva de los supuestos de imposibilidad (SSTS 17 de noviembre de 2008, recurso casación 4285/2005, 14 de febrero de 2013, recurso casación 4311/2011). Estamos por tanto, frente a supuestos individualizados casuísticamente en atención a las circunstancias concurrentes en cada supuesto en que deben ponderarse los distintos intereses concernidos".

Por tanto, el Tribunal Supremo sitúa la imposibilidad de ejecución de Sentencia dentro del ámbito del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuyo quebranto "no es inexacto calificar como daño moral", lo que podría situarnos en el ámbito del artículo 7.d) de la LIRPF. Sin embargo, estamos tan sólo ante una posibilidad, que depende de importantes variables.

Por un lado, debe concretarse que se haya producido una inexecución de sentencia. El Tribunal Supremo afirma que la imposibilidad material de ejecutar una sentencia no está definida legalmente, y nos ofrece dos pautas para determinar cuándo debe entenderse que se está ante tal situación: que se viene delimitando tal situación por la jurisprudencia de modo restrictivo, y que habrá de atenderse a las circunstancias de cada caso, ponderando situaciones e intereses en juego.

Por otro lado, deben excluirse los casos en los que el (tomando expresiones literales del Tribunal Supremo, de la precitada Sentencia de 17 de junio de 2020 (rec. 2971/2017):) "el daño deba calificarse como patrimonial si el objeto de la acción frustrada, como sucede en la mayoría de las ocasiones -y, desde luego, en el caso enjuiciado- tiene como finalidad la obtención de una ventaja de contenido económico mediante el reconocimiento de un derecho o la anulación de una obligación de esta naturaleza".

En relación con esta cuestión y en el mismo sentido, se ha pronunciado este TEAC en resolución de 19-07-2024 (RG) 00/01456/2022".

Por otro lado, cabe resaltar que la Dirección General de Tributos (DGT) ha respondido a varias consultas en casos similares al aquí planteado.

En la resolución V2524-17, de 5 de octubre, se analiza el supuesto de una indemnización acordada por las partes "mediante acuerdo transaccional homologado por el Juez", "ante la imposibilidad de demolición que establecía la sentencia judicial, por obtención posterior de licencia legalizando la edificación", señalando la DGT, que:

"Por tanto, la indemnización percibida por el consultante "indemnización sustitutoria de inexecución de sentencia" constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un supuesto de obtención de renta por el contribuyente (realización del hecho imponible del impuesto), no amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente.

En cuanto a su calificación, la percepción de la indemnización comporta una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente (incorporación de dinero) que da lugar a una variación (ganancia) en su valor, tal como dispone el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, (...)"

En un supuesto de indemnización sustitutoria fijada por el Tribunal, por declararse inejecutable una sentencia que obligaba al Ayuntamiento a demoler una construcción, y en la que se cuantificaban tanto daños patrimoniales como personales, sostiene la DGT la inaplicación de exención por falta de correspondencia con los procedimientos de exigencia de responsabilidad patrimonial del RD 429/1993. Se dice en la resolución V1232-11, de 16 de mayo, que:

"Si bien, en el presente caso además de daños patrimoniales (depreciación de un 30 por ciento del valor de la vivienda) se indemnizan daños personales (daños morales) por el funcionamiento anormal de los servicios municipales, la falta de estricta correspondencia entre la indemnización analizada y la recogida en el artículo 7,q) (establecida de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993) no permite la aplicación de la exención, pues su admisión en el ámbito de esta contravendría la prohibición de la analogía que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria: "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".

También la consulta (V1420-19, de 13 de junio), en la que "La consultante ha sufrido daños en su vivienda como consecuencia de una obra nueva colindante con licencia urbanística otorgada por el Ayuntamiento y anulada posteriormente mediante sentencia firme. Ante una posible inexecución de sentencia que ordena

el derribo el Ayuntamiento vendrá obligado al pago de una indemnización a la consultante", resolviendo la DGT (V1420-19, de 13 de junio), que:

"la indemnización que en su caso perciba la consultante "indemnización sustitutoria de inejecución de sentencia" constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un supuesto de obtención de renta por el contribuyente (realización del hecho imponible del impuesto), no amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente".

QUINTO.- Pues bien, en el caso que nos ocupa, a efectos de examinar la naturaleza de la indemnización percibida por la interesada, se exponen de forma sucinta los hechos acaecidos:

- La interesada interpuso el 15-12-1997 recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de COMUNIDAD AUT._1, contra el acuerdo adoptado el ...-...-... por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, mediante el cual se concedió a la inmobiliaria MHV licencia de obras para la rehabilitación del edificio EDIFICIO_1.

- Con fecha ...-...-2001, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de COMUNIDAD AUT._1 dictó la Sentencia .../2001 (recurso .../...) por la cual se estima el recurso interpuesto por la contribuyente contra el apartado segundo del Acuerdo de ...-...-... del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por el que se otorga la licencia para la rehabilitación del edificio sito en la calle ..., (... edificio EDIFICIO_1), acto que es anulado, ordenándose la demolición del edificio.

- El ...-...-2019, se firma por la contribuyente, los representantes del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 y el mediador un acuerdo de mediación intrajudicial en el que acuerdan la sustitución de la ejecución in natura de la Sentencia del TSJ de COMUNIDAD AUT._1 .../2001 (que ordenaba la demolición del edificio EDIFICIO_1) por una serie de estipulaciones, entre las cuales está la 'indemnización de los daños personales de índole moral causados a la parte recurrente'. La indemnización acordada ascendió a *.***.*** euros. A cambio, la recurrente renunciaba a instar la ejecución in natura de la sentencia del TSJ anteriormente mencionada.

Dicho acuerdo de mediación intrajudicial fue homologado por auto del TSJ de COMUNIDAD AUT._1 de fecha ...-...-2019.

La obligada tributaria presentó autoliquidación de IRPF ejercicio 2019 en la que no incluyó la citada indemnización porque consideraba que esta reunía los requisitos para su exención, en virtud del artículo 7.d) de la LIRPF.

Sin embargo, la Oficina de Gestión apreció incidencias en la declaración presentada, iniciándose con la interesada un procedimiento de comprobación limitada, mediante requerimiento en el que se le instaba a aportar los documentos y justificantes para subsanar las discrepancias entre lo declarado por la contribuyente y los datos obrantes en poder de la Administración Tributaria. Este procedimiento finalizó con acuerdo de liquidación, en el que el órgano gestor concluyó que la indemnización que percibió la interesada no estaba resarciendo daños personales, sino que había sido abonada como compensación a la renuncia de ejecutar en sus estrictos términos la sentencia que estimaba la pretensión de la interesada, en la que se acordaba la demolición de las obras construidas al amparo de la licencia municipal que se había declarado ilegal.

Así, la cuestión discutida versa sobre la naturaleza de la citada indemnización, pues de la misma depende la aplicación de la exención, cuya aplicación se encuentra limitada a las indemnizaciones destinadas a resarcir daños personales en los términos que señala el citado artículo.

A la vista de los hechos acaecidos en el presente caso, se puede concluir que la cantidad que percibió la contribuyente del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, lo fue en cumplimiento del acuerdo intrajudicial acordado entre las partes el ...-...-2019, de sustitución de la ejecución in natura de la sentencia del TSJ de COMUNIDAD AUT._1, cuyo fallo declaraba ilegal las licencias de obra y la demolición de lo construido al amparo de las mismas. Haciéndose constar en el acuerdo intrajudicial, lo siguiente:

*<Tercera.- Construcción de un edificio de Viviendas de Protección oficial por parte del Ayuntamiento
Atendiendo al interés general, Dña Axy y su esposo D. Cpr han resuelto no solicitar la que consideran íntegra compensación de los daños y perjuicios causados por la actuación del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, a cambio de que la parte de la indemnización que la recurrente entiende que le debería corresponder por los daños patrimoniales y los perjuicios profesionales padecidos sea destinada por dicha*

corporación municipal a la construcción de un edificio de Viviendas de Protección Oficial en MUNICIPIO_1. transmutando así la demolición que quebrantaría las arcas municipales y redundaría en general perjuicio social por la construcción de viviendas sociales en beneficio de las capas más desfavorecidas de la sociedad.

(...)

CUARTA.-Indemnización de los daños personales de índole moral causados a la parte recurrente

(...)

En efecto, atendiendo al interés general de la parte recurrente -Dña. Axy y su esposo D. Cpr- ha optado por renunciar a reclamar al Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 el abono de la que consideraban una compensación íntegra por todos los daños y perjuicios causados, que según la recurrente debería comprender los daños patrimoniales o materiales (entre otros, el coste de sostenimiento del procedimiento durante más de veintiún años), así como los perjuicios profesionales directos e indirectos, además de los daños personales de índole moral.

Así pues, las Partes han acordado circunscribir la indemnización que deberá abonar el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 a la parte recurrente de forma que únicamente atienda a los daños y perjuicios personales de índole moral causados a la parte recurrente durante más de veintiún años.

Ciertamente, nos encontramos ante un supuesto equiparable a una expropiación, en la que no hay privación de un bien o derecho valorable económicamente (pues se trata del derecho a la ejecución in natura de una sentencia), pero sí concurre un daño personal o moral a resarcir.

(...)

Atendiendo a ello, el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 se obliga a abonar a la parte recurrente una indemnización por daños morales de carácter personal, cuantificada en ... MILLONES ... (...) EUROS (.*.*.*.*.00.-€)>*

De su contenido se desprende que, aunque se recoge literalmente que "el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 se obliga a abonar a la parte recurrente una indemnización por daños morales de carácter personal", también se indica que "no hay privación de un bien o derecho valorable económicamente (pues se trata del derecho a la ejecución in natura de una sentencia)". Asimismo, en la exposición de los hechos se hace constar expresamente que "las Partes han llegado a un acuerdo consistente en la sustitución de la ejecución in natura de la Sentencia núm. .../2001, de ..., (...)"

Así, aunque se hace alusión a daños de carácter personal, posteriormente en el mismo acuerdo se reconoce que se trata de una indemnización que se abona a la recurrente en compensación a la renuncia de un derecho de "ejecución in natura de una sentencia". Esto es, se le está abonando esa cantidad para compensar la renuncia a su derecho de ejecutar la sentencia en los términos que esta había fallado, es decir, a la demolición de lo construido al amparo de una licencia ilegal. Lo que parece que quiere decir el acuerdo cuando hace referencia a "daño personal o moral que resarcir" es que se trata de una compensación de la no ejecución de la sentencia, es decir, de la renuncia que la propia interesada hace a que se ejecute el fallo del TSJ, pues de lo contrario, parecería lógico que el TSJ en su fallo, además de ordenar la demolición, hubiera acordado compensar los daños personales sufridos por la interesada, cosa que no hace. Sino que, es en virtud del acuerdo formalizado entre las partes en el que la aquí recurrente acepta renunciar a ejecutar la demolición de lo construido, es decir, a ejecutar el fallo de la sentencia, cuando aparece el derecho de la interesada a percibir la indemnización ahora objeto de controversia.

Resulta relevante tener en cuenta que, de no haber renunciado la interesada a la ejecución de la sentencia, se hubiera procedido a demoler las correspondientes construcciones y no se le hubiera satisfecho ninguna cuantía en concepto de daños, pues tal y como señala el acuerdo adoptado entre las partes, aunque se hace referencia a daños personales y morales, lo cierto es que se refiere al derecho de renuncia, sin que se haga distinción alguna que lleve a este TEAC a pensar que parte de ese importe se corresponde con la renuncia al derecho y otra parte con el resarcimiento de daños personales, pues en todo momento se hace referencia al importe como una "compensación" a la renuncia de ejecutar la sentencia en los términos en que fue dictada.

Por todo lo anterior, este TEAC coincide con el criterio de la AEAT y posteriormente confirmado por el TEAR de que la indemnización no se satisface para compensar daños personales. En este caso lo que se

indemniza es la renuncia al derecho de ejecutar la sentencia, evitándose la demolición de las construcciones ilegales, sin que pueda calificarse de indemnización por daños personales o morales.

Por todos estos motivos, procede desestimar la pretensión de la interesada y confirmar la procedencia de someter a tributación la indemnización en concepto de ganancia patrimonial, al no estar la misma amparada en algún supuesto de exención de los que contempla la LIRPF.

SEXTO.- Por otro lado, se alega la errónea atribución de la renta en su importe íntegro. Se argumenta que la indemnización percibida debe imputarse por partes iguales a su cónyuge y a ella, ya que, aunque fue ella la que inició el procedimiento judicial, con la finalidad de evitar que este pudiera perjudicar a su cónyuge en el ejercicio de su actividad profesional como PROFESIÓN_1, lo cierto es que la indemnización se les concedió a ambos. Se defiende que su cónyuge participó activamente en el procedimiento, que suscribió las actas y el acuerdo final, quedando vinculado por este. A lo que añade que el ingreso del importe se hizo en una cuenta de titularidad conjunta y que la finalidad de la indemnización es resarcir los daños sufridos por ambos.

En este sentido, a la vista de lo alegada, cabe destacar que es la propia interesada quien consta como reclamante en el procedimiento judicial en el que se falla estimando su pretensión y ordenando la demolición. Así, en la medida en que la indemnización está compensando la renuncia a su derecho a ejecutar la sentencia con la que finaliza el procedimiento judicial instado por la interesada, este TEAC no puede más que concluir que es a esta a quien se le debe imputar la ganancia patrimonial, pues no se están valorando los daños y perjuicios causados a ella y su marido, tal y como defiende esta y como se ha fundamentado anteriormente, sino compensando la pérdida de su derecho a ejecutar la sentencia en la que solamente ella aparece como reclamante.

El hecho imponible gravado por el IRPF es *"la obtención de renta por el contribuyente"* (artículo 6 de la LIRPF). En lo que se refiere a la imputación de estas, hay que acudir a lo preceptuado por el artículo 11 de la LIRPF, bajo el epígrafe *"Individualización de rentas"*, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece que:

"1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

(...)

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente."

Asimismo, sobre esta cuestión cabe traer a colación la resolución de este TEAC, de 01-06-2020 (00-00670-2019), citada por el TEAR en su resolución, en la que se establecía lo siguiente:

"Por tanto, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención, una ganancia patrimonial de la persona que haya obtenido la subvención, que será la que deba tributar por ella; y ello con independencia de que esa no sea el único propietario del inmueble, o. incluso de que no tenga ningún derecho de propiedad sobre el mismo."

Por tanto, atendiendo al citado precepto como al criterio de este TEAC, cabe concluir que la ganancia patrimonial procede imputarse a la persona que haya generado el derecho a su percepción, es decir, a la fuente origen de la renta, con independencia del régimen económico matrimonial que pueda existir entre los cónyuges.

Así, de acuerdo con lo expuesto, la ganancia patrimonial derivada de la indemnización debe imputarse a quien ha generado el derecho a su obtención que, en este caso, es la propia interesada como recurrente en el procedimiento judicial del que trae causa la indemnización en compensación a la renuncia efectuada

por esta que se ejecute la sentencia mediante la que se ordenaba la demolición de lo construido con licencia ilegal.

Por tanto, siendo la interesada la que ha generado el derecho a la percepción de la indemnización (es la recurrente en el procedimiento judicial y es la que renuncia a la ejecución de la demolición de lo ordenado en la sentencia dictada en el citado proceso judicial), procede imputar a ella como ganancia patrimonial la totalidad de la indemnización percibida, sin que afecte a dicha imputación, como defiende, el hecho de estar casada en gananciales con su cónyuge.

Por ello, también se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto y se confirma la adecuación a Derecho de la liquidación impugnada.

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...

