



Roj: **STSJ M 12874/2019 - ECLI:ES:TSJM:2019:12874**

Id Cendoj: **28079330052019101061**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **02/12/2019**

Nº de Recurso: **1089/2018**

Nº de Resolución: **1146/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE MARIA SEGURA GRAU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2018/0021758

Procedimiento Ordinario 1089/2018 SECCIÓN DE APOYO

Demandante: D./Dña. Eliseo

PROCURADOR D./Dña. SARA LEONIS PARRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 1146/2019

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Dña. MARÍA PRENDES VALLE

En la Villa de Madrid a dos de diciembre de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario n° 1089/2018**, promovido ante este Tribunal a instancia de la Procuradora D.ª Sara Leonis Parra, en nombre y representación de D. Eliseo , siendo parte demandada la Administración General del Estado; recurso que versa contra la resolución del TEAR de 28 de junio de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación por IRPF, ejercicio 2012.

Siendo la cuantía del recurso 11.699,38 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Por la parte actora se presentó, con fecha 28 de septiembre de 2018, escrito en el que interesaba que se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 19 de marzo de 2019.

Aducía los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación y terminaba solicitando que se dictara sentencia por la que se estime el recurso y anule la resolución impugnada, con imposición de costas a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Dado traslado de la demanda a la parte demandada, la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 23 de abril, presentó escrito de contestación, solicitando la desestimación de la demanda, con condena en costas a la parte actora.

TERCERO.- Habiéndose solicitado por las partes el recibimiento del pleito a prueba, una vez practicadas se dio traslado a las partes para conclusiones, y quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo, que tiene lugar el 19 de noviembre de 2019, continuando la misma hasta el día 26 de noviembre.

Siendo Ponente para este trámite el lltmo. Sr. Magistrado **D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del TEAR de 28 de junio de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación por IRPF, ejercicio 2012, por importe de 11.699,38 euros.

Los hechos que originan la liquidación practicada por la Administración derivan de la cantidad percibida por el contribuyente en concepto de costas como consecuencia del pronunciamiento de condena en costas a su favor recogido en la sentencia número 261/2011 del Juzgado de Primera Instancia número cuatro de Madrid, Juicio Ordinario número 766/2010, por importe de 33.970,33 euros. Entiende la Administración que ello supone una alteración patrimonial conforme al artículo 33 de la Ley del Impuesto y que como tal debe tributar. El hecho de que esta cantidad se destine al pago de los honorarios de abogado y procurador no afecta a esta conclusión, y estas cantidades se consideran como pérdida patrimonial debida al consumo que, como dispone el art. 33.5.b) de la LIRPF, no tiene trascendencia a efectos de IRPF.

El TEAR desestima la reclamación argumentando lo siguiente:

" la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo considera la condena en costas como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste. Este es el criterio que viene manteniendo la Dirección General de Tributos en la contestación a consultas 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13, V2909-14, y la más reciente V3264-17 de fecha 21-12-2017, y que este Tribunal Regional comparte. Así, al considerar beneficiaria a la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados, procuradores y peritos de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, pues se corresponde con el pago de los honorarios de abogado, procurador y perito en que esta ha incurrido.

Desde esta perspectiva, la incidencia tributaria para la parte vencedora viene dada por su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), según el cual, "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 aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

La parte demandante expone que en los procesos judiciales la condena en costas se vincula al criterio del vencimiento o a la temeridad en la actuación de alguna de las partes apreciada por el Juez. La cantidad percibida por este concepto no conlleva una ganancia patrimonial pues el cobro de estas cantidades se hizo



directamente por su abogado y su procurador, expidiéndose las correspondientes facturas por los siguientes importes: 3.480 euros en concepto de provisión de fondos, 28.902,33 euros, IVA incluido, como honorarios del procedimiento, 435,84 euros por derechos de procurador.

Alega que al menos debería tenerse en cuenta al computar como ganancia patrimonial que ésta sólo se produciría respecto de la parte que excediera de los costes del proceso, y tributar por la diferencia. Este criterio es el más correcto atendiendo al principio de capacidad económica, pues se está gravando una riqueza inexistente. El interesado actúa únicamente como mediador en el pago que percibe su abogado. En definitiva, que se está tributando por una cantidad que no constituye realmente una ganancia sino una compensación por los gastos asumidos en el proceso judicial.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo los argumentos expuestos a lo largo de la tramitación del expediente y en la resolución del TEAR.

SEGUNDO.- - Consideración de las costas procesales como ganancia patrimonial a efectos de tributación en el IRPF.

El art. 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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"*.

Sobre la base de este artículo, considera la Administración que la cantidad percibida por el contribuyente en concepto de costas procesales derivadas de un pronunciamiento judicial de condena en costas a su favor debe calificarse como ganancia patrimonial y, por tanto, incluirse como tal en la declaración del IRPF, con el consiguiente aumento de la base imponible general. A su vez, las cantidades que se hayan abonado en concepto de honorarios de abogado y procurador constituyen una pérdida patrimonial debida al consumo que, como tal, no tiene trascendencia a efectos del IRPF, tal y como dispone el art. 33.5.b) de la LIRPF.

Este criterio ha sido sostenido por la Administración reiteradamente en varias consultas de la Dirección General de Tributos (por ejemplo, consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13 y V2909-14, entre otras). Así, se dispone que *"en los supuestos de condena en costas... -tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste-, de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre tales honorarios profesionales."*

Conforme con el criterio expuesto, al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, el pago (por parte de la entidad condenada en costas) de los honorarios del abogado y procurador en que ha incurrido el consultante, la incidencia tributaria para este último viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006 ...".

La Sala no comparte este razonamiento.

Este criterio genera una asimetría en la tributación personal del beneficiario de las costas:

i) Por un lado, está obligado a tributar por las costas recibidas. Este supuesto no se incluye en ninguno de los previstos en los apartados 2, 3 y 4 del art. 33 LIRPF, que excluye de tributación determinados casos (no alteración de patrimonio, no existencia de ganancia patrimonial, supuestos de exención). Tampoco se contempla entre los casos de rentas exentas enumerados en el art. 7 LIRPF. Por lo tanto, es una ganancia patrimonial sometida a tributación.

ii) Por otro, si bien en un proceso judicial se generan determinados gastos (como dice el art. 241 de la LEC, son *"aquellos desembolsos que tengan su origen directo e inmediato en la existencia de dicho proceso"*), estos gastos son rentas debidas al consumo que, según el art. 33.5.b) de la LIRPF, no pueden considerarse como pérdida patrimonial.

En los procesos judiciales rige en materia de condena en costas la teoría del vencimiento (art. 394 LEC, art. 139 LJCA), según la cual el Tribunal impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones. Como es sabido, con este criterio se pretende reintegrar al vencedor en el litigio de todos los gastos que el proceso le haya ocasionado, pues la satisfacción total de la pretensión implica no sólo la protección del derecho discutido sino también el reintegro de los desembolsos que para la defensa de su



derecho se hayan producido. Quien acude al proceso y obtiene en él la satisfacción de su derecho ha de quedar indemne, de acuerdo con la regla de que la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón.

Por tanto, el beneficiario de la condena en costas se convierte en titular de un derecho de crédito y percibe una cantidad a modo de indemnización como resarcimiento del daño sufrido a consecuencia del proceso judicial. A la hora de calcular esta indemnización, la ganancia patrimonial sólo puede existir en la medida en que la cantidad recibida sea superior a los gastos que se hayan generado y pagado a lo largo del pleito, pues de lo contrario quedaría sin sentido la finalidad que se pretende con la condena en costas de resarcir plenamente al litigante vencedor de los gastos del proceso.

Si acudimos a las normas especiales de valoraciones contenidas en la Ley del IRPF, el art. 37.1.g) prevé el gravamen de la ganancia patrimonial sólo en cuanto de la indemnización cobrada deriva un aumento en el valor del patrimonio, al señalar lo siguiente:

" Cuando la alteración del patrimonio proceda g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente".

Así lo entendió el Defensor del Pueblo que, en su Recomendación de 18 de julio de 2017 planteaba estudiar la modificación de la tributación de las costas judiciales como ganancia patrimonial sujeta al IRPF, de forma que se haga tributar exclusivamente la cantidad que exceda de los gastos del proceso. Esta recomendación, rechazada por la Administración, aportaba los siguientes argumentos:

" 1. Las costas son la parte de gastos procesales ocasionados en el propio procedimiento, dentro de todos los costos que se producen en relación con un proceso. Estos gastos son satisfechos por cada una de las partes a medida que se van produciendo. El Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de noviembre de 2005, ha declarado que se trata del reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquel realizados.

[...]

2. En los procesos judiciales, la condena en costas se vincula al criterio de vencimiento o a la temeridad en alguna de las partes apreciada por el juez.

[...]

3. La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas define la ganancia patrimonial como la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente. La Administración entiende que las costas son una ganancia patrimonial a imputar en su totalidad, es decir por su importe completo sin tener en cuenta que la alteración en este caso solo existiría respecto a la parte que excediera de los costes que el proceso implica y tributando por la diferencia.

Otra cosa muy diferente, es tributar por la totalidad de las costas sin posibilidad de deducir los costes específicamente procesales como son abogado, procurador, tasa judicial, coste peritajes, etcétera. En este supuesto la variación no se produce si éstos tienen la misma cuantía de las costas percibidas. ¿Y qué sucede si los gastos son superiores al importe de las costas? Según el criterio de esa Administración el contribuyente debería declarar una ganancia que no se ha producido.

En este sentido, se le recuerda que el artículo 242 exige que se presenten para pedir la tasación de costas los justificantes de haber satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclame.

4. El artículo 14 de la Ley General Tributaria prohíbe la aplicación de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. En este caso, se está interpretando de forma analógica el artículo 33 de la Ley del IRPF para extender el hecho imponible a un supuesto no contemplado por la norma, tratando de gravar una ganancia ficticia, que como se ha explicado no puede darse ya que lo que se reembolsa son los gastos incurridos.

La Ley declara como gasto fiscalmente deducible el de defensa jurídica derivada directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de quien percibe los rendimientos.

5. El principio de capacidad económica contenido en la Constitución española es un presupuesto y un límite a la tributación. De conformidad con este principio, no pueden elegirse presupuestos de hecho impositivos alejados del mismo, ya que exige que haya una riqueza a gravar y una capacidad de pago por parte del contribuyente y no



es aceptable bajo su perspectiva exigir un gravamen por una riqueza inexistente o meramente virtual o ficticia que puede no ser real.

6. El criterio de la Dirección General de Tributos tiene otras implicaciones, pues obliga a los tribunales de justicia a notificar fehacientemente al obligado a declarar las costas, su importe, aspecto este que no se ha tenido en cuenta y que según parece esa Administración considera que no le afecta. En numerosas ocasiones la parte en el procedimiento actúa únicamente como mediador en el pago de una cantidad a los abogados que puede incluso desconocer su cuantía.

7. De mantenerse la interpretación de esa Administración el principio de la tutela judicial efectiva podría verse afectado al suponer un obstáculo que los ciudadanos han de tener en cuenta a la hora de decidir acudir a los tribunales, pues al final van a tener que tributar por las costas a pesar de que estas no constituyan realmente una ganancia sino una compensación de los gastos asumidos en el proceso judicial".

Recientemente, la Administración parece haber asumido este criterio, siendo muestra de ello la resolución del TEAR de Murcia de 11 de enero de 2019, en la que resuelve que las costas ganadas han de tributar como ganancia patrimonial, si bien la renta gravable será la diferencia entre las costas recibidas y los costes del proceso.

En definitiva, la cantidad percibida por el beneficiario de una condena en costas debe considerarse ganancia patrimonial a efectos de IRPF sólo en la parte que exceda de los importes abonados como costes del proceso, debidamente acreditados -como aquí sucede con las facturas emitidas por honorarios de abogado y procurador-, pues lo contrario supondría gravar una ganancia ficticia, no real.

La tesis sostenida por la Administración afectaría a un derecho fundamental como es el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24 de la Constitución, pues supone establecer un obstáculo en el acceso a los Tribunales que, conforme a lo expuesto, resulta excesivo e injustificado a la vista de las repercusiones tributarias que genera. Así se desprende de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (por todas, STC 140/2016, de 21 de julio).

Por lo expuesto, procede la estimación del recurso y la anulación de la liquidación practicada.

TERCERO.-Costas.

No se imponen las costas a ninguna de las partes al apreciar que el caso presenta dudas de Derecho y al sujetarse la Administración Tributaria en su actuación en diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, con base en el art. 139 LJCA.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.^a Sara Leonis Parra, en nombre y representación de D. Eliseo , contra la resolución del TEAR de 28 de junio de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación por IRPF, ejercicio 2012 y en consecuencia, **ANULAMOS** la resolución del TEAR y la liquidación objeto de impugnación.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1089-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1089-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. Juan Pedro Quintana Carretero D. Enrique Gabaldón Codesido



D. José María Segura Grau D^a. María Prendes Valle

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ