



Roj: **ATS 12511/2020 - ECLI:ES:TS:2020:12511A**

Id Cendoj: **28079130012020202006**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **11/12/2020**

Nº de Recurso: **2059/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 9675/2019,**  
**ATS 12511/2020**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 11/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2059/2020

Materia: **RENTA Y RENTA** NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2059/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 11 de diciembre de 2020.

## HECHOS

**PRIMERO. 1.** El procurador don José Ignacio Gramunt Suárez, en representación de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, actuando todos ellos en su nombre y derecho y como sucesores de don Faustino, y asistidos del letrado don Ignacio Rubio, presentó el 8 de noviembre de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, interpuesta contra la resolución del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Cataluña, sede Barcelona, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13 de octubre de 2014, por la que se desestiman los respectivos recursos de reposición núm. 2014GRC05670056E, interpuestos por los aquí recurrentes, la resolución de la misma Dependencia, de 26 de junio de 2014, por la que se practica la liquidación provisional con clave NUM001, por el Impuesto **sobre la Renta** de las **Personas Físicas** (IRPF) del ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad NUM002.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones:

2.1. Los artículos 15.2.1º, y 33 a 37, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del **Impuesto sobre la Renta** de las **Personas Físicas** (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

2.2. Los artículos 9, 24, 31 y 106 de la Constitución Española ["CE"].

2.3. El artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJAPAC"] y 42 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) ["LRJSP"].

2.4. Los artículos 26, 66 a 68 y 217 de la Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria (BOE de 14 de diciembre) ["LGT"].

2.5. Los artículos 335 a 337, 1108 y siguientes y 1740 del Código Civil ["CC"].

2.6. Los artículos 12 y 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto sobre** el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"].

**3.** Razona que las infracciones de las normas y la jurisprudencia expuestas son determinantes del fallo de la sentencia impugnada, al concluir ésta que: "los intereses objeto de consulta han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente consultante -no calificable como rendimientos- que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33 de la Ley del **Impuesto.**" (sic).

**4.** Afirma que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

**5.** Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las dos siguientes razones:

**5.1.** La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de la norma en la que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) "LJCA"]. Invoca sentencias de distintos tribunales superiores de justicia que la siguen, a saber:

- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de julio de 2009 (recurso nº 341/2007) y de 9 de diciembre de 2015 (nº 1140/2015).

- Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015.

- Tribunal Supremo de 24 de enero de 1995 y 17 de abril de 2009.



- Audiencia Nacional de 9 de mayo de 2013.
- Audiencia de Las Palmas de 26 de mayo de 2010.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 25 de octubre de 2011.

**5.2.** La doctrina sentada en la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA].

**5.3.** La doctrina sentada en la sentencia recurrida puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], al excluir " la aplicación de la única destinada a regir el hecho imponible de las indemnizaciones en el IRPF en beneficio de un precepto de cierre indeterminado, de modo que resulta inevitable el gravamen indebido de una amplia serie de casos entre los que se encuentra el que da origen a estos autos, cuestión que en sí misma es gravemente dañosa para los intereses generales". (sic).

**5.4.** Asimismo, entiende la recurrente que, en el presente supuesto, debe presumirse la existencia de interés casacional objetivo porque el Tribunal Supremo se aparta deliberadamente de la jurisprudencia [ artículo 88.3.b) LJCA] pues la razón de ello "es ajena a la esencia jurídica del elemento central de la cuestión, los intereses de demora, pretendiendo que los mismos no sean consecuencia de unos daños sino de hechos que les son ajenos por anteriores al momento en que se reconocen, que en palabras del TEAC es cuando se calculan y acuerda su abono" (sic).

**6.** Fundamenta la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la necesidad de que por esta Sala se fije jurisprudencia **sobre** esta cuestión que se ha revelado como cuestión generadora de litigiosidad y que presenta la nota de generalidad que hace aconsejable un pronunciamiento.

**SEGUNDO.** La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de febrero de 2020, ordenando emplazar a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa , parte recurrente, y la Administración General del Estado, parte recurrida, dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### PRIMERO. - Requisitos formales del escrito de preparación

**1.** En el escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa , se encuentran legitimados para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma foral que se reputa infringida, literalmente coincidente con la estatal, y la jurisprudencia que se estima conculcada, las cuales fueron tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

**3.** El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA], sentando una doctrina **sobre** dichas normas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales y afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.b) y c) LJCA] y, finalmente, porque el Tribunal Supremo no se ha pronunciado **sobre** este asunto [88.3.a) LJCA]. También se razona de forma suficiente **sobre** la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2 LJCA, letra f)].

### SEGUNDO. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1º. El 1 de marzo de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance parcial por IRPF/2009, seguidas con los ahora recurrentes en casación como sucesores, en cuyo seno fue extendida el 8 de mayo de 2014 acta de disconformidad modelo A02 nº NUM002 , de la que tras dos días de dilaciones no imputables a la Inspección resultó dictado el acuerdo de liquidación provisional de referencia, notificado el 27 y 30 de junio de 2014 a los tres sucesores.

2º. La causa de la regularización es la percepción de 312.958,85



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

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

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

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

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

"son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Partiendo de ese concepto, los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del consultante, - no calificable como rendimientos- que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley 35/2006.

Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la misma ley, donde se determina que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso".

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

Las alegaciones contenidas en el escrito de demanda, por lo expuesto, no permiten apartarnos del nuestro anterior criterio." (sic).

#### **CUARTO. - Normas que deberán ser interpretadas.**

El escenario normativo que debemos tener en cuenta para resolver la cuestión litigiosa es el siguiente:

**2.1.** El artículo 2 LIRPF establece que "Constituye el objeto de este **Impuesto** la **renta** del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de **renta** que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

**2.2.** En el artículo 6 del mismo texto legal se puede leer: "2. 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."

**2.3.** En lo que aquí interesa, el artículo 33.1 LIRPF dispone: "1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

**2.4.** El 34.1. b) de la misma disposición señala: "1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será (...) b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso."

**2.5.** El artículo 1108 del Código Civil, que dispone: "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal."

#### **QUINTO. - Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.**

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos 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.

**2.** Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues son numerosos los casos en que los tribunales económico-administrativos conocen asuntos relativos a procedimientos sancionadores en los que se resuelve anular la sanción inicialmente impuesta y se ordena su sustitución por otra diferente, lo que hace conveniente la interpretación de las normas y principios aplicables.

**3.** Esta Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, considera que la cuestión planteada en este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, al darse la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA que aquí se invoca, puesto que varios tribunales superiores de justicia han decidido en sentido contrario a la sentencia recurrida, esto es, la fijación del régimen fiscal aplicable a los intereses de demora abonados por la Administración a los contribuyentes, determinando si tienen o no naturaleza de ganancia patrimonial de acuerdo con lo contemplado en los artículos 33 y 34.1.b) LIRPF.

**4.** Añádase que el presente recurso de casación suscita la misma cuestión jurídica que otro admitido a trámite [ *vid.* auto del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2020 (RCA 7763/2019; ES:TS:2020:2787A)].

**SEXTO. - 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión enunciada en el apartado 1 del anterior razonamiento jurídico de esta resolución.

**2.** Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del **Impuesto sobre la Renta de las Personas**, así como el artículo 1108 del Código Civil.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**SEPTIMO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Consejo General del Poder Judicial, en la sección correspondiente al Tribunal Supremo.

**OCTAVO.-** Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA,



remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

**La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2059/2020, preparado por don José Ignacio Gramunt Suárez, en representación de don Eloy y doña Marcelina y doña Marisa, actuando todos ellos en su nombre y derecho y como sucesores de don Faustino, y asistidos del letrado don Ignacio Rubio, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.*

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, así como el artículo 1108 del Código Civil.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D. Dimitry Berberoff Ayuda