



Roj: **STS 4027/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4027**

Id Cendoj: **28079130022020100592**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/12/2020**

Nº de Recurso: **7763/2019**

Nº de Resolución: **1651/2020**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 4624/2019,**
ATS 2787/2020,
STS 4027/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.651/2020

Fecha de sentencia: 03/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7763/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7763/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1651/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos Sres. y Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7763/2019, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que le es propia, quien presentó el 29 de octubre de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 688/2017, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Aquilino contra la resolución adoptada con fecha 23 de febrero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV), desestimatoria de la reclamación en su día formulada por el citado contribuyente contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2010, con clave NUM000 por importe de 11.031,22 euros, acto dictado por el Administrador de la AEAT Administración de Valencia-Guillem de Castro.

No ha comparecido como parte recurrida don Aquilino.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación. Antecedentes fácticos.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 688/2017, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Aquilino contra la resolución adoptada con fecha 23 de febrero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV), desestimatoria de la reclamación en su día formulada por el citado contribuyente contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2010, con clave NUM000 por importe de 11.031,22 euros, acto dictado por el Administrador de la AEAT Administración de Valencia-Guillem de Castro.

La parte dispositiva de la sentencia impugnada es del siguiente tenor literal:

"Se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Ramón Gómez Borbalas contra la resolución presunta desestimatoria de la reclamación seguida con el número NUM007 la posterior resolución expresa de 24 de febrero de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), así como la resolución de 22 de diciembre de 2015 en la que se rectificaban errores materiales. Y, como consecuencia, se anula la liquidación NUM002 por importe de 3.207,47 euros, por ser contraria a Derecho..2º.- No hace especial pronunciamiento sobre el pago de las costas".

El sustrato fáctico del presente litigio puede sintetizarse indicando que la Administración inició procedimiento de comprobación limitada con relación al IRPF, ejercicio 2010, con un alcance circunscrito a la "comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora", procedimiento que finalizó mediante liquidación provisional en la que la Administración tributaria incrementó la base imponible del ahorro en dicho concepto por importe de 50.264,14 euros, percibidos por el contribuyente en concepto de intereses de demora reconocidos y cuantificados en el ejercicio 2010 por parte de la AEAT como consecuencia de la reclamación económico-administrativa número NUM001.

Don Aquilino presentó reclamación económico-administrativa frente a la liquidación practicada por la Administración, dando lugar a la resolución desestimatoria del TEARV de 23 de febrero de 2017, en la que se establece que:

"(l)os intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, debido a su carácter indemnizatorio, dan lugar a la existencia de una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro. La determinación legal del concepto de ganancias y



pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto estableciendo que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". Partiendo de ese concepto y de lo dispuesto en el artículo 27 de la misma ley, los intereses objeto de controversia han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente reclamante -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 del IRPF. Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, deben cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. A la imputación temporal de las ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto, estableciendo como regla general que "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Conforme con lo anterior, y teniendo en cuenta que los intereses percibidos abarcan el respectivo período que comprende el retraso, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono" (sic)".

El contribuyente recurrió ante la vía jurisdiccional la anterior resolución, interesando que se dejase sin efecto, al entender que los intereses de demora que proceden de una devolución de ingresos indebidos no pueden tener la consideración de ganancia patrimonial. La sentencia recurrida, al socaire de otra anterior dictada por la misma Sala de 18 de octubre de 2018 (recurso 223/2015), la reproduce prácticamente en su integridad, estimando su pretensión y concluyendo que:

"A tenor del contenido de la sentencia transcrita, el recurso que nos ocupa debe ser estimado. El importe que ha percibido el demandante en concepto de intereses de demora no tiene la consideración de ganancia patrimonial, atendiendo al propio carácter de los intereses de demora cuya naturaleza persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. Nótese que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, en función de quien ha hecho frente al pago de los mismos, la Administración o el contribuyente. Por ello, se deja sin efecto la resolución recurrida, así como el acto del que la misma trae causa, con todas las consecuencias inherentes a este pronunciamiento." (sic).

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

La recurrente imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones:

- De 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 Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y
- De la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre no deducibilidad como gastos en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora pagados a la Administración por no haber practicado retenciones (STS de 25 de febrero de 2010, RCA 10396/2004, ES:TS:2010:1462 y las en ella citadas) y
- Sobre consideración como ganancias patrimoniales de los intereses del justiprecio en los procedimientos de expropiación (SSTS de 12 de abril de 2010, RCA 4773/2003, ES:TS:2010:1846 y 29 de abril de 2013, RCA 5089/2011, ES:TS:2013:2118).

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de noviembre de 2019, ordenando emplazar a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido únicamente la Administración General del Estado, parte recurrente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

En el presente recurso, la parte hoy recurrida, inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, obteniendo dicha devolución más los correspondientes intereses de demora. La cuestión debatida viene referida al régimen fiscal que debe aplicarse a esos intereses de demora devengados. Al respecto, la Administración sostiene que se trata de una ganancia patrimonial que debe ser objeto de declaración en el período impositivo en que sea percibida, mientras que el contribuyente considera que el importe que percibió en concepto de intereses de demora, no tenía la consideración de ganancia patrimonial, por lo que no tuvo que tributar por él.

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

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".

En el artículo 6 del mismo texto legal se puede leer:

"2. Componen la renta del contribuyente: a) 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."

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".

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."

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. "

La Sección Primera, por Auto de 21 de mayo de 2020 acordó:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7763/2019, preparado por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 688/2017.

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.

El abogado del Estado, en su escrito de preparación, defiende la necesaria consideración de los intereses de demora en cuestión, como ganancias patrimoniales pues "si los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, es claro que no constituyen rendimientos de capital mobiliario, ni tampoco de actividades económicas, en los términos en que ambos se definen legalmente. En cambio, si el concepto de ganancia patrimonial, por el que según la LIRPF se ha de tributar, se determina por exclusión; la condición de tal de los intereses de demora, resultará precisamente de la improcedencia de calificarlos como otro tipo de rendimientos. La consecuencia es que los intereses de demora han de tributar cómo ganancias patrimoniales del art.33.1 LIRPF pues encajan en el concepto legal. Si el legislador hubiera querido declararlos exentos del Impuesto, lo habría hecho como hace, por ejemplo, con las indemnizaciones por daños personales o por despido [art. 7.d) y e) LIRPF]." (sic) por lo que considera "conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre esta cuestión por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y para garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación uniforme que aclare y precise su jurisprudencia, en relación con la tributación en el IRPF, como ganancias patrimoniales, de los intereses de demora abonados a los contribuyentes por la Administración (sic)."

TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de fecha 24 de junio de 2020, en el que terminó suplicando que fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito, "*Los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible general*". y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 23-2-2017 y la liquidación de la que trae causa.

CUARTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.



Se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 21 de noviembre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.

1.- La Administración tributaria inició a don Aquilino un procedimiento de comprobación limitada en relación al IRPF, ejercicio 2010, con un alcance circunscrito a la *"comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora"*. El procedimiento finalizó mediante liquidación provisional en la que se incrementó la base imponible del ahorro, por importe de 50.264,14 euros, percibidos por el contribuyente en concepto de intereses de demora que tuvo que pagarle la propia Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa anterior que anuló una previa liquidación provisional por IRPF, por haberse dictado en un procedimiento de verificación de datos declarado inadecuado.

2.- El Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Valenciana, en Resolución de 23-2-2017 (RTEARV) desestimó la reclamación económico-administrativa del recurrente. En resumen, la RTEARV trascrita en el escrito de preparación, destacó que los intereses de demora que paga la Administración al efectuar una devolución de ingresos indebidos, tienen naturaleza indemnizatoria y, en cuanto tales, a diferencia de los intereses remuneratorios, no son, a efectos del IRPF, rendimientos de capital mobiliario sino, a tenor de los arts. 27 y 33.1 LIRPF, ganancias patrimoniales.

3.- El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en la sentencia de 3-7-2019, que ahora se recurre (STSJCV), estimó el recurso interpuesto por el recurrente frente a la RTEARV. La STSJCV partía también de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora que debe pagar la Administración en supuestos de devolución de ingresos indebidos pero, trasladando al caso lo razonado en otros supuestos en relación a intereses de demora pagados por el contribuyente, entendió que estos no deben tributar como ganancias patrimoniales pues ello supondría desnaturalizar su función indemnizatoria. La STSJCV invocaba la STS de 25-2-2010, basada en las SSTS de 26-11-1997 y 24-10-1988, que negaron la deducibilidad como gasto en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora debidos por el contribuyente a la Administración para destacar que estas sentencias, aunque referidas a un supuesto distinto, añaden otro argumento válido en el caso analizado según el cual *"no resulta admisible jurídicamente que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo (entendemos que aquí se está haciendo referencia al impago de un tributo que es debido, lo que en la otra cara de la moneda sería la exigencia administrativa de un ingreso no debido)"*.

SEGUNDO.- Normativa concernida según el Abogado del Estado.

Considera el Abogado del Estado como infringidas por la sentencia las siguientes normas y jurisprudencia:

- Artículos 2, 6, 33.1, 34.1.b), 45 y 46.b) en relación con los arts. 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y con los arts. 8, 14 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre no deducibilidad como gastos en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora pagados a la Administración por no haber practicado retenciones (STS de 25-2-2010, RCA 10396/2004, ECLI:ES:TS:2010:1462 y las en ella citadas) y sobre consideración como ganancias patrimoniales de los intereses del justiprecio en los procedimientos de expropiación (SSTS de 12-4-2010, RCA 4773/2003, ECLI:ES:TS:2010:1846 y 29-4-2013, RCA 5089/2011, ECLI:ES:TS: 2013:2118) en relación con la jurisprudencia sobre la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora (STS de 5-7-2016, RCA 2304/2015, ECLI:ES:TS:2015:5856).

El art.2 LIRPF dice 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"* de forma que, según el art. 6 LIRPF, el hecho imponible del Impuesto es *"la obtención de renta por el contribuyente"* y la renta está compuesta (art. 6.2) por los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan en la Ley.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales, según el art. 33.1 LIRPF, son: *"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"*.



Por tanto, el concepto de ganancia patrimonial es un concepto negativo, definido en la ley en contraposición a los demás rendimientos, de manera que son tales, las variaciones positivas en el patrimonio del sujeto pasivo que no pueden calificarse legalmente como rendimientos de otro tipo. Ello obliga, especialmente, a distinguir las ganancias patrimoniales de los rendimientos de capital mobiliario y de actividades económicas definidos en los arts. 25 y 27.1 LIRPF.

Así, debe tenerse en cuenta que, según el art. 25 LIRPF, son rendimientos de capital mobiliario los que se obtienen por la participación en fondos propios de sociedades, por la cesión a terceros de capitales propios, por operaciones de capitalización, seguros e imposición de capitales y otros como los procedentes de la propiedad intelectual. Por otra parte, a tenor del art.27.1 LIRPF: *"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"*. Respecto al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales en los supuestos distintos a la transmisión, onerosa o lucrativa, según el art. 34.1.b) LIRPF este será: *"el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso"* debiendo tenerse en cuenta que las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se ponen de manifiesto con ocasión de transmisión de elementos patrimoniales se integran, no ya en la base imponible del ahorro, sino en la general [arts. 45 y 46.b) LIRPF].

En cuanto a los intereses de demora que debe pagar al contribuyente la Administración tributaria cuando le devuelve lo que este ingresó indebidamente, se contemplan expresamente en el art. 32.2 LGT, con remisión al art. 26 de la misma Ley. Se trata de intereses que ha de pagar la Administración, *"sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite...desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago o devolución"*. Por tanto, de la simple lectura de este precepto resulta con claridad que el contribuyente que cobra estos intereses obtiene una renta, rendimiento o ingreso, sujeta en principio a IRPF, en cuanto incluida en su hecho imponible.

La naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, tanto si los paga el contribuyente como si los abona la Administración, ha sido reiteradamente afirmada por la jurisprudencia. Por ejemplo, la precitada STS de 5-7-2016, RCA 2304/2015 declaró que: *"Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas"* y, más adelante, refiriéndose en concreto a los intereses de demora que ha de pagar la Administración en casos de devolución de ingresos indebidos, la misma Sentencia, precisó que: *" los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria"*.

Si los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, es claro que no constituyen rendimientos de capital mobiliario, ni tampoco de actividades económicas, en los términos en que ambos se definen legalmente. En cambio, si el concepto de ganancia patrimonial, por el que según la LIRPF se ha de tributar, se determina por exclusión, la condición de tal de los intereses de demora, resultará precisamente de la improcedencia de calificarlos como otro tipo de rendimientos. La consecuencia es que los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales del art.33.1 LIRPF y que, al no proceder de una transmisión, deben cuantificarse, según el transcrito art.34.1.b) LIRPF, en el importe percibido por tal concepto e integrarse en la base imponible general [arts. 45 y 46.b) LI- RPF]. Los intereses encajan en el concepto legal de ganancia patrimonial y deben tributar puesto que no se contempla en la Ley su exención. Si el legislador hubiera querido declarar los intereses de demora pagados por la Administración a los contribuyentes, *no sujetos o exentos del Impuesto*, lo habría hecho, como hace por ejemplo, con las indemnizaciones por daños personales o por despido [art. 7.d) y e) LIRPF]. Téngase en cuenta a este respecto que, tanto la delimitación del hecho imponible como las exenciones tributarias, se han de establecer por ley [art.8, apartados a) y d) LGT] y que el art.14 LGT prohíbe la analogía para extenderlos más allá de sus términos.

Lo anterior no se ve desmentido por la jurisprudencia del TS, como la sentencia de 25-2-2010 y otras, que han denegado que sean gasto deducible en el *Impuesto de Sociedades* los intereses de demora que debe pagar el sujeto pasivo de ese impuesto por no haber cumplido determinadas obligaciones. Esta jurisprudencia realiza un análisis distinto, relacionado con la existencia o no de la necesaria correlación entre gastos e ingresos que es presupuesto de la deducibilidad de aquellos en el Impuesto de Sociedades.

En cambio, lo hasta ahora razonado, se ve confirmado por la jurisprudencia de ese Alto Tribunal que ha declarado que constituyen un incremento de patrimonio sujeto al IRPF los intereses de demora que *perciben los expropiados* por retraso en la fijación del justiprecio en los expedientes de expropiación forzosa, a los que



se ha reconocido la misma naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora que ahora nos ocupan. Así resulta de la STS de 12-4-2010 precitada y de otras Sentencias como la de 29-4-2013, también citada que, a su vez invoca otras y que llegan a la misma conclusión en relación con el Impuesto de Sociedades. Como recuerda esta última: " *En lo que a los intereses expropiatorios concierne (...), se ha de recordar que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, tanto si se trata de los del artículo 56 como si son los del artículo 57, ambos de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) , constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, pero que en todo caso debe tributar como ganancia patrimonial. Integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento [sentencia de 9 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3875) (casación 3003/08 , FJ 6º), que reproduce la ya citada de 12 de abril de 2010] imputable fiscalmente a los ejercicios en los que se devengaron, con independencia de cuando fueran contabilizados*".

TERCERO.- Jurisprudencia sobre la no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora.

La STSJCV se apoya en buena medida en la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora que tiene que pagar el contribuyente a la Administración cuando no cumple correctamente sus obligaciones tributarias. Viene a decir la sentencia que, del mismo modo que se niega a los contribuyentes la posibilidad de deducir esos intereses, *ya que no pueden beneficiarse de su actuación contraria al ordenamiento*, no se debe aceptar que la Administración cobre impuestos por una cantidad que debe pagar por haber exigido antes un ingreso indebido y que la sujeción al IRPF en este caso desvirtuaría la naturaleza indemnizatoria misma de los intereses. A este segundo argumento, sostiene el Abogado del Estado, parece también apuntar el Auto de admisión de este recurso, cuando cuestiona la sujeción al IRPF de los intereses "pese a su naturaleza indemnizatoria".

Para el Abogado del Estado, no es asimilable la situación de los contribuyentes que perciben rentas por las que han de tributar de acuerdo con la ley, a la de la Administración que está exenta de pagar tributos por ser, precisamente, la que los recauda para financiar los servicios públicos que presta. Si se tiene esto en cuenta, se comprueba que es falaz el planteamiento de la STSJCV que coloca en el mismo plano a contribuyentes y Administración. Si el contribuyente hubiera dispuesto desde el momento inicial de la cantidad que la Administración le devuelve luego por haber sido objeto del ingreso indebido y hubiera obtenido por ella una rentabilidad, esta habría estado igualmente sujeta a tributación por lo que no se desvirtúa la función indemnizatoria de los intereses que la Administración debe pagar en estos supuestos por entenderlos sujetos al IRPF.

La STS de 25-2-2010 en que se basa el TSJCV, lo que analiza es si los intereses de demora podían ser calificados como gasto deducible. Partiendo de la consideración de los gastos deducibles como gastos relacionados con la obtención de los rendimientos gravados por el Impuesto de Sociedades, la Sentencia llega a la conclusión, totalmente lógica, de que no se pueden calificar como tales los gastos derivados del incumplimiento de la norma. En cambio, lo que aquí se analiza, no es si el contribuyente incurrió en gastos deducibles, sino si obtuvo una renta sujeta a IRPF y la conclusión que se alcanza, por todo lo razonado, es positiva.

Niega el Abogado del Estado este argumento acudiendo a la distinta finalidad que la potestad recaudatoria de la Administración persigue y que justifica que ésta quede exenta de pagar tributos. Pero no es esto lo que se discute, sino si como sostiene la sentencia recurrida, no es coherente negar la naturaleza de gasto deducible en el impuesto de sociedades, pese a suponer una alteración en su patrimonio, so pretexto de que no se puede obtener una ventaja de un comportamiento ilegal, como en el caso de los intereses de demora, y cuando dichos intereses abonados previamente por el contribuyente para obtener la suspensión del acto, son reconocidos como indebidos y se abonan al contribuyente, estos estén sujetos al impuesto y no exentos, recuperando la Administración una parte de los mismos y desnaturalizando su carácter indemnizatorio, al menos parcialmente, máxime si como se admite el ejercicio en que se tienen que declarar es el de su abono, pues ello se traducirá normalmente en un aumento de la base imponible, que se traducirá, dado el carácter progresivo del impuesto, en un aumento de la cuota .

Para la sentencia en la devolución de ingresos indebidos subyace una actuación administrativa contraria al ordenamiento jurídico de la que la Administración no podría obtener un beneficio.

El Abogado del Estado no acepta el razonamiento alegando que los ingresos indebidos, como resulta de los arts. 32 y 221 LGT, pueden perfectamente ser consecuencia de la actuación del obligado tributario que por error incurre en duplicidad en el pago, o ingresa en el Tesoro una cantidad superior al importe resultante del acto administrativo o la autoliquidación, o realiza el pago después de haber transcurrido los plazos de prescripción. La misma STS de 5-7-2016, invocada "ut supra" recordó a este respecto que, como dijo la STS de 2-4-2008 (RCA 5682/2002): "*Aun cuando la ley no contenga un concepto de ingreso indebido, de la enumeración anterior puede*



deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." Así, los intereses que paga la Administración en este caso, que forman parte de los derechos y garantías reconocidos a los obligados tributarios ya desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, ni siquiera se asocian a una mora o retraso en el pago, puesto que se devengan, como se ha dicho, desde la fecha misma en que se realiza el ingreso indebido. De aquí que haya declarado esa Sala, como se ha visto, en la misma STS de 5-7-2016, que los ingresos indebidos no precisan un incumplimiento de la Administración.

Sin embargo, el que existan supuestos de devolución de ingresos indebidos en los que no se pueda imputar una actuación culposa de la Administración no empecé al argumento utilizado por la sentencia recurrida, que se basa en el distinto tratamiento que se da a los intereses de demora cuando se deniega su deducción para los soportados por el contribuyente, para no obtener ventajas de una actuación derivada del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y cuando se reconoce el carácter de indebidos de los ingresos se entiende que el abono de los intereses de demora están sujetos y no exentos.

En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro ordenamiento tributario, no cabe reconocer, como hace en definitiva el TSJCV, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. TSJ de Madrid en la Sentencia de 28-5-2018, Rec. 649/2016 (ECLI: ES:TSJM:2018:5300); y también el TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 15-4-2019, Rec. 129/2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2019:3752) y el propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.

La consecuencia es la de no dar lugar al recurso de casación.

CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.

Con arreglo a lo que establece el *artículo 93.1 LJCA*, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que no era otra que:

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

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA*, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No ha lugar al recurso de casación núm. 7763/2019, interpuesto por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

Voto particular

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, a la sentencia recaída en el recurso de casación núm. 7763/2019.

Con todo el respeto que me merece el criterio mayoritario de los componentes de este Tribunal, discrepo tanto de los razonamientos seguidos como de la solución e interpretación acogida, por los motivos que a continuación se exponen.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo LIRPF) dispone en su artículo 2, titulado "objeto del Impuesto" 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".

No se define cual es la renta gravable, si bien, se considera que la LIRPF acoge un concepto amplio de renta, de manera que puede sostenerse que, en principio, será cualquier aumento de riqueza que se produzca en el patrimonio de un sujeto pasivo durante un periodo de tiempo determinado. El artículo 6.1 LIRPF establece que constituye el hecho imponible, la obtención de renta por el contribuyente.

El IRPF es un impuesto analítico, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante) que es un impuesto sintético.

El artículo 2 LIRPF establece que componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

No es renta gravable por el IRPF "la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", según dispone el artículo 6.4 LIRPF. Esta declaración legal resulta necesaria, puesto que la percepción de bienes o derechos a través de sucesiones o donaciones constituye una ganancia patrimonial. Concurren en ese caso las dos características que la LIRPF atribuye a dicho componente de renta, cuales son, aumento en el valor del patrimonio del contribuyente como consecuencia de una alteración en su composición. El aumento de valor (la ganancia) es el objeto del impuesto, la renta gravable, que revela la existencia de capacidad económica. La alteración determina el periodo en que la ganancia se somete a gravamen por el IRPF.

Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora; tienen carácter indemnizatorio. Cumplen todos los requisitos de renta gravable por el IRPF y, por tanto, en principio, se someten a gravamen por el IRPF. Su importe se determina de manera objetiva por el legislador. Los intereses de demora no están excluidos implícita ni



explícitamente de tributación en el IPRF, en particular, no tienen encaje en ninguna de las exenciones previstas en el artículo 7 LIRPF.

Como se ha dicho, los componentes de la renta sujeta al IPRF constituyen una lista cerrada en la que se encuentran incluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales. Este componente de renta tiene carácter residual, definiéndose en el artículo 33.1 LIRPF en estos términos "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". Pueden tener encaje los intereses de demora en los rendimientos de actividades económicas, pero sobre eso no se pronuncia la sentencia. Sí se ha discutido sobre si tienen o no la consideración de ganancias patrimoniales.

Ciñéndome a los términos en los que se ha desarrollado el debate en la sentencia, de ella se desprende que los intereses de demora no tienen acomodo en el concepto de ganancias patrimoniales, habiendo llegado a esa conclusión, no tanto, que también, porque no sean ganancias patrimoniales, sino más bien, porque ni siquiera son renta gravable.

Por el contrario, pienso que, en principio, los intereses de demora pueden ser sometidos a gravamen en el IPRF en concepto de ganancias patrimoniales.

Digo que en principio, puesto que en los artículos de la LIRPF relativos a las ganancias y pérdidas patrimoniales se incluyen determinados supuestos, que al fin y al cabo conducen a que no tributen algunas ganancias, bien por estimarse legalmente que no existen tales ganancias (artículo 33.3) o bien por establecerse que están exentas, como por ejemplo, las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual por personas mayores de 65 años (hipoteca inversa) y las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras (disposición adicional cuarenta y quinta LIRPF).

Ese último supuesto, que no estaba vigente en el ejercicio 2010, me sirve para poner de manifiesto que el legislador utiliza, cuando las circunstancias lo aconsejan y dentro del margen que constitucionalmente se le reconoce, la fiscalidad para responder a demandas socialmente reclamadas. Con ello quiero decir que en sus manos está no someter a gravamen los intereses de demora que acompañan a la devolución de ingresos indebidos (para entendernos, intereses de demora pasivos), dado que, desde mi punto de vista, actualmente, ni implícita ni explícitamente, están excluidos de tributar por el IPRF. En particular, el legislador, pudiendo hacerlo, no incluye la obtención de los intereses de demora entre los supuestos que, de diversa manera, determinan que no tributen como ganancias patrimoniales.

Mientras el legislador no disponga lo contrario, los intereses de demora son renta gravable en el IPRF. El artículo 6.3 LIRPF establece que "a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro". La renta general está definida en los artículos 44 y 45 LIRPF, y, entre los componentes de renta que forman parte de ella se hallan las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales. La renta del ahorro está definida en los artículos 44 y 46 LIRPF y, entre los componentes de la misma, se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. En mi opinión, los intereses de demora "pasivos", integran la renta general.

La conclusión a la que llego es independiente de la consideración como deducibles o no de los intereses de demora integrantes de la deuda tributaria [previstos en el artículo 58 LGT (para entendernos, los intereses de demora activos)], de los impuestos personales sobre la renta. No cabe negar la relación que existe entre esa cuestión y la que ahora importa, pero la solución que legislativa o jurisprudencialmente se dé a una de ellas no tiene necesariamente por qué condicionar la solución que se ofrezca a la otra. En primer lugar, no es pacífico que los intereses de demora "activos" no sean deducibles, en particular, en el IS, que es donde la controversia se ha puesto de manifiesto con más intensidad; en segundo lugar, como ya he apuntado, mientras que el IPRF es un impuesto analítico, el IS es un impuesto sintético, lo cual, en el caso que ahora interesa, debería ser tenido en cuenta.

Efectivamente, aun no estando de acuerdo, como he dicho, en vincular una cosa con la otra, si, como hipótesis, se aceptase esa vinculación, la no deducción de los intereses de demora en el IS se proyectaría sobre el IPRF siempre que habláramos de rendimientos de actividades económicas, no de los demás componentes de renta, puesto que si ese no fuera el caso, lo que habría que plantearse no es si los intereses de demora son deducibles o no, sino, más bien, si son o no pérdidas patrimoniales.

No tengo claro, a la vista del razonamiento de la sentencia, cuál sería su criterio con respecto a la cuestión con interés casacional, si legal o jurisprudencialmente se admitiera, en un futuro, la deducción de los intereses de demora y siguiera sin incluirse una disposición legal expresa que establezca, claramente, que los intereses de



demora "pasivos" no son renta gravable por el IRPF. Por eso, en las líneas precedentes proponía desconectar una cuestión de la otra.

Por las razones expuestas, considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, aclarando que los intereses de demora "pasivos" son ganancias patrimoniales integrantes de la renta general del IRPF.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que disiento.

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO