



Nº Reg. ES-0422/2009

## **CAMBIO DE DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA ABONADOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA TRATÁNDOSE DESDE LA STS 121/2023, DE 12 DE ENERO, DE GANANCIA PATRIMONIAL SUJETA Y NO EXENTA EN EL IRPF COMO RENTA GENERAL**

La nueva doctrina asentada por la **STS de 12 de enero de 2023** afecta ya a las declaraciones de IRPF del ejercicio 2022, en las que **se deberán tener en cuenta los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, ya que a partir de la citada sentencia estos se considerarán sujetos y no exentos, constituyendo una ganancia patrimonial que pasará a tributar en la base general del impuesto.**

Hasta ahora, el Tribunal Supremo, entendía que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria a razón de una devolución de ingresos indebidos no estaban sujetos a IRPF. Así lo expresaba en su **sentencia de 3 de diciembre de 2020** que asentó esta doctrina. Decía esta sentencia que la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no sujeción, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido, declaró la sentencia, 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.

### **1. INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO**

En esta **sentencia de 12 de enero de 2023** objeto de análisis y que como ya hemos dicho, afectará a las declaraciones de IRPF del ejercicio 2022, delimita como circunstancias de **interés casacional objetivo el 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, persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.**



Nº Reg. ES-0422/2009

## 2. NUEVA DOCTRINA APLICABLE DESDE LA STS 12 ENERO DE 2023

**El Tribunal Supremo da un giro de 180º respecto de lo establecido en 2020 y ahora sí considera a estos intereses sujetos y no exentos al IRPF, basándose en primer lugar, en la delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una **doble delimitación: una positiva y otra negativa. La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de supuestos de no sujeción y de exenciones.****

Se ampara asimismo en la definición de ganancias y pérdidas patrimoniales del **artículo 33.1 LIRPF**, y en la **utilización del indefinido “cualquier”** al referirse a las alteraciones que puedan producirse en la composición del patrimonio. Se mantiene en la consideración del **carácter indemnizatorio** de estos intereses, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor por los daños y perjuicios causados.

Dice también que **son indemnizaciones que se satisfacen por daños sobre derechos de contenido económico**, y los equipara a los intereses que se perciben como consecuencia del retraso del abono del justiprecio de una expropiación forzosa; en esta línea, continúa argumentando que **sí hay indemnizaciones que el legislador creyó dignas de mención entre la casuística de rentas exentas del artículo 7 LIRPF y si no las incluyó, fue intencionadamente**, caso contrario de las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales o de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que sí aparecen en el listado.

## 3. VOTOS PARTICULARES A LA SENTENCIA DE 12 DE ENERO DE 2023

Se formularon dos votos particulares, uno del **Magistrado Excmo. Sr. D. Montero Fernández** y un segundo del **Excmo. Sr. D. Navarro Sanchís**.

El primero prácticamente se limita a dar por reproducida la sentencia de 3 de diciembre de 2020, sin embargo, Navarro Sanchís articula su voto particular en tres razones, que brevemente mencionaremos. La primera de ella hace referencia al **principio seguridad jurídica**, ya que se rompe con una jurisprudencia precedente bastante reciente y aunque esto no es ilícito, debe tratarse con cuidado, sobre todo cuando no ha habido un cambio sustancial de las circunstancias. En segundo lugar, acusa la escasa justificación de la sentencia al hacer mención de que la **sentencia de 2020 no se adoptó por unanimidad**, y dice el magistrado que la referencia a que no fue unánime el criterio no la deja *per se* en disposición de ser modificada por otra. Por último, no comparte la tesis de la



Nº Reg. ES-0422/2009

valoración de dicha ganancia, ya que en primer lugar, respecto del artículo 37.1.g) LIRPF, se niega el presupuesto mismo para valorar una ganancia que se juzga no concurrente, y por otra parte, haciendo alusión al artículo 37.1.l) LIRPF, cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computarán como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos, lo que exigiría un mínimo razonamiento jurídico por virtud del cual se encontrase la cantidad percibida en ejecución de un deber legal acotado absolutamente y ese pretendido valor de mercado erigido en canon de valoración plenamente superfluo para tasar lo que en su nacimiento, en su finalidad y en su cuantía, está fuera del mercado y de la disponibilidad de los sujetos intervinientes.

Realiza el magistrado, en su argumentación, una declaración contundente al decir que en su opinión, **no hay variación patrimonial en el patrimonio del sujeto pasivo pero sí un enriquecimiento injusto e injustificado por parte de la Administración que actuó de espaldas a la ley.**

#### **4. LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS NO PERMITE MINORAR LA GANANCIA PATRIMONIAL EN CONCEPTO DE INTERESES DE DEMORA**

Por su parte, la DGT emitió un dictamen interpretativo sobre la nueva doctrina sentada por la **STS 121/2023** donde entiende que no se pueden descontar de la ganancia patrimonial declarada los gastos pagados por los contribuyentes para conseguir la devolución de ingresos indebidos que trae consigo el abono de intereses de demora, tales como los honorarios de abogados o procuradores. Esto vuelve a contradecir el anterior criterio jurisprudencial donde sí se permitía esta lógica minoración.