



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

PLAN ACTUACION, 2023 FORO: TRIBUNALES NACIONALES «Cuestiones tributarias»

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª SECCION 2ª)

Sesión celebrada el día 28 de FEBRERO de 2023

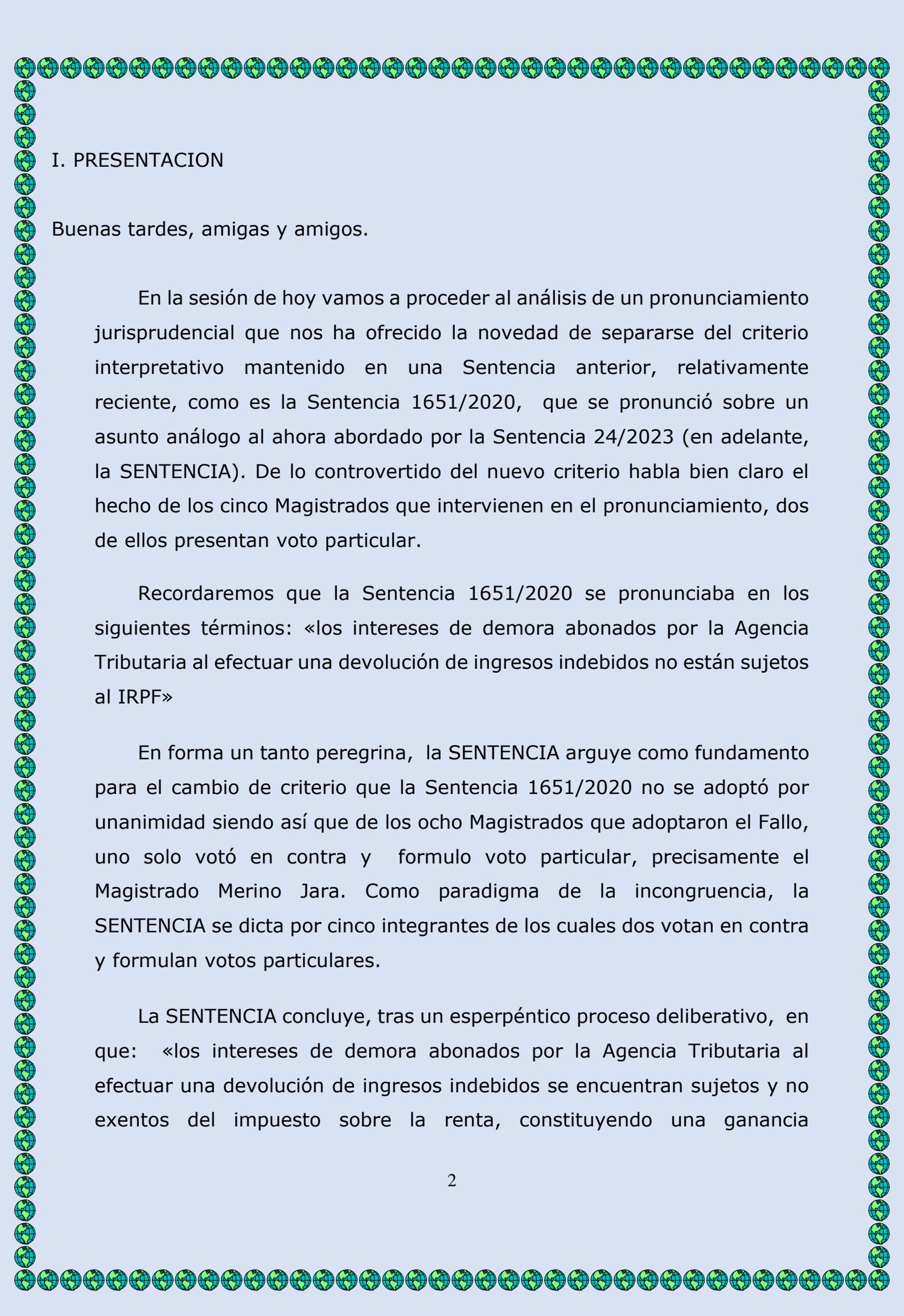
Sentencia 24/2023, de 12 de enero de 2022, Rec. 2059/2020

Ponente: ISAAC MERINO JARA

Documento al que se ha trasladado el contenido de la sesión que se desarrolló conforme un guion previamente expuesto a los asistentes. La sesión se efectuó telemáticamente y se desarrolló conforme la regla de Chatham House, por tanto los participantes tenían el derecho a utilizar la información recibida pero no podrían revelar ni la identidad ni la afiliación de ningún otro participante [en consecuencia, en el presente documento se incluye exclusivamente un resumen de las opiniones vertidas por los asistentes]

SUMARIO:

- I. Presentación
- II. Líneas básicas de la SENTENCIA
- III. Votos particulares
- IV. Coloquio: resumen



I. PRESENTACION

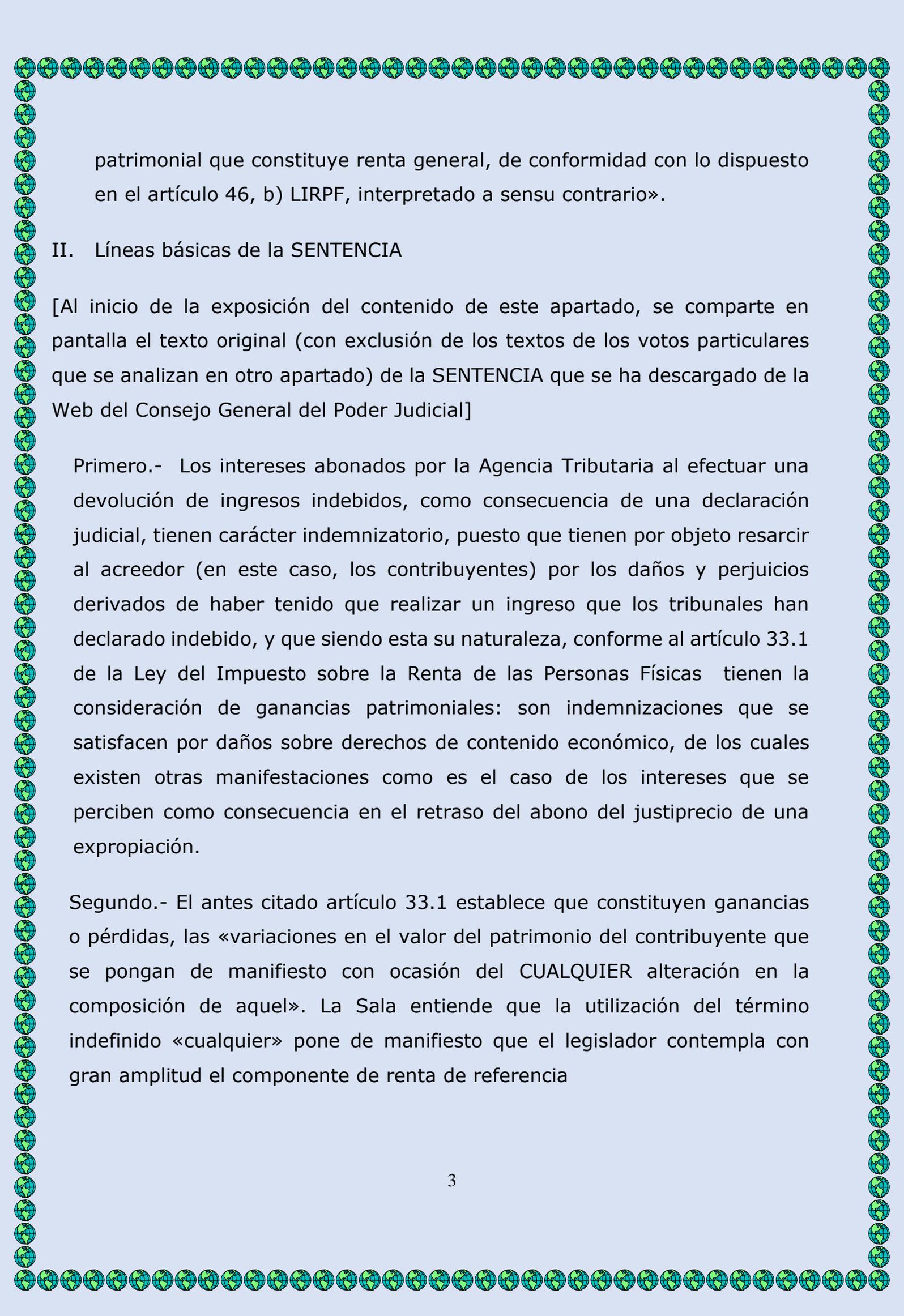
Buenas tardes, amigas y amigos.

En la sesión de hoy vamos a proceder al análisis de un pronunciamiento jurisprudencial que nos ha ofrecido la novedad de separarse del criterio interpretativo mantenido en una Sentencia anterior, relativamente reciente, como es la Sentencia 1651/2020, que se pronunció sobre un asunto análogo al ahora abordado por la Sentencia 24/2023 (en adelante, la SENTENCIA). De lo controvertido del nuevo criterio habla bien claro el hecho de los cinco Magistrados que intervienen en el pronunciamiento, dos de ellos presentan voto particular.

Recordaremos que la Sentencia 1651/2020 se pronunciaba en los siguientes términos: «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF»

En forma un tanto peregrina, la SENTENCIA arguye como fundamento para el cambio de criterio que la Sentencia 1651/2020 no se adoptó por unanimidad siendo así que de los ocho Magistrados que adoptaron el Fallo, uno solo votó en contra y formulo voto particular, precisamente el Magistrado Merino Jara. Como paradigma de la incongruencia, la SENTENCIA se dicta por cinco integrantes de los cuales dos votan en contra y formulan votos particulares.

La SENTENCIA concluye, tras un esperpéntico proceso deliberativo, en que: «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia



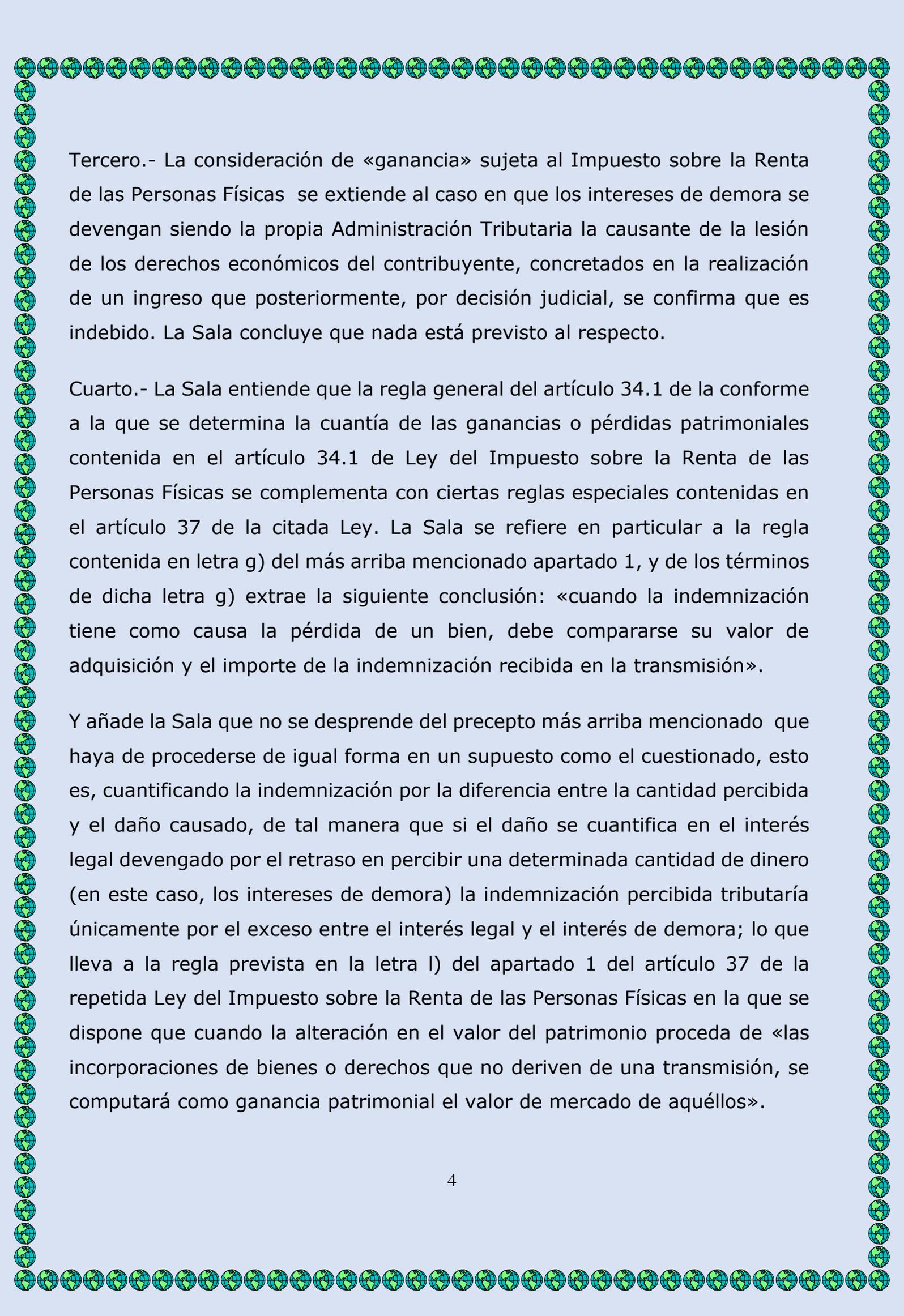
patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario».

II. Líneas básicas de la SENTENCIA

[Al inicio de la exposición del contenido de este apartado, se comparte en pantalla el texto original (con exclusión de los textos de los votos particulares que se analizan en otro apartado) de la SENTENCIA que se ha descargado de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

Primero.- Los intereses abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de una declaración judicial, tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales han declarado indebido, y que siendo esta su naturaleza, conforme al artículo 33.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen la consideración de ganancias patrimoniales: son indemnizaciones que se satisfacen por daños sobre derechos de contenido económico, de los cuales existen otras manifestaciones como es el caso de los intereses que se perciben como consecuencia en el retraso del abono del justiprecio de una expropiación.

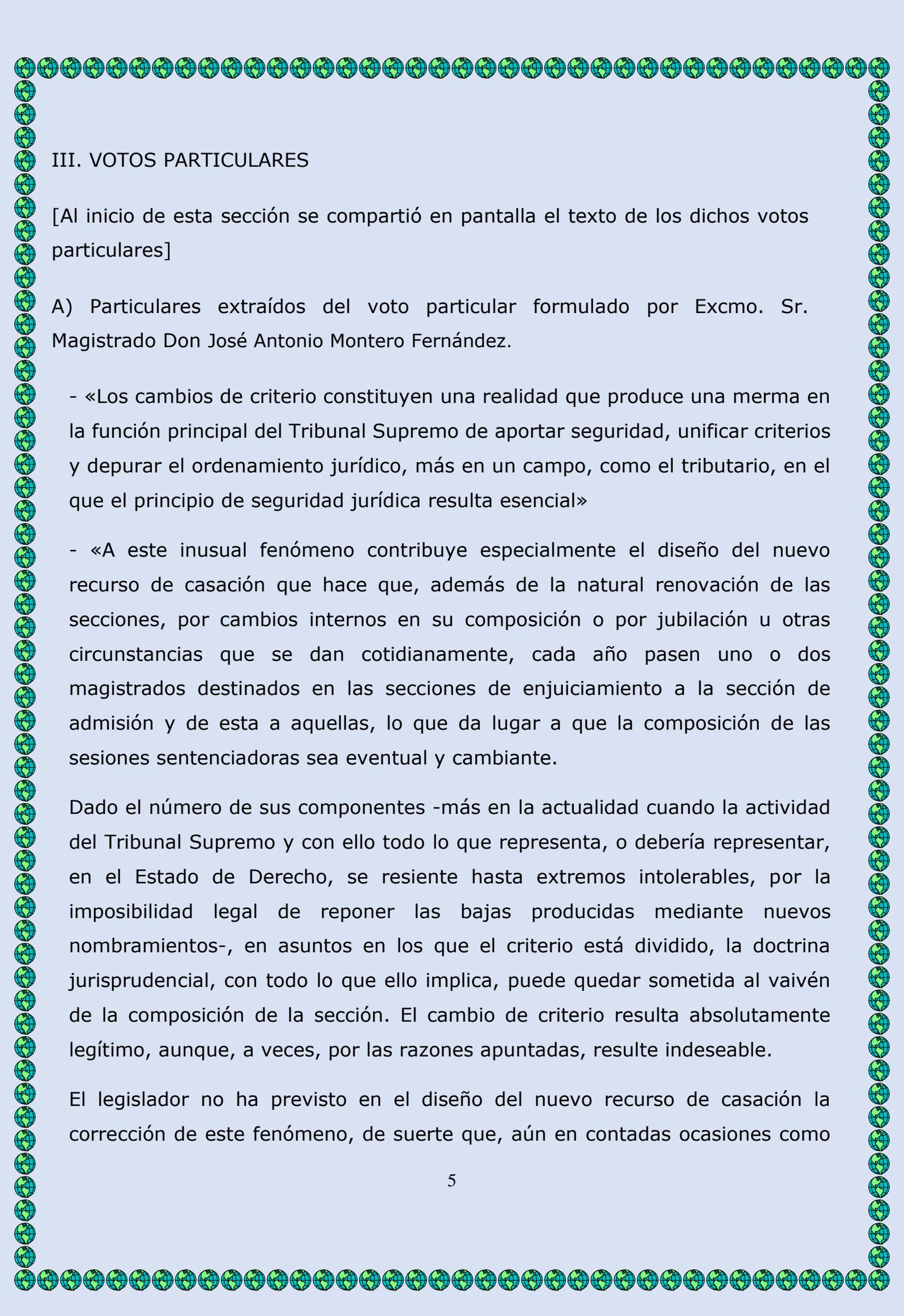
Segundo.- El antes citado artículo 33.1 establece que constituyen ganancias o pérdidas, las «variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión del CUALQUIER alteración en la composición de aquel». La Sala entiende que la utilización del término indefinido «cualquier» pone de manifiesto que el legislador contempla con gran amplitud el componente de renta de referencia



Tercero.- La consideración de «ganancia» sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se extiende al caso en que los intereses de demora se devengan siendo la propia Administración Tributaria la causante de la lesión de los derechos económicos del contribuyente, concretados en la realización de un ingreso que posteriormente, por decisión judicial, se confirma que es indebido. La Sala concluye que nada está previsto al respecto.

Cuarto.- La Sala entiende que la regla general del artículo 34.1 de la conforme a la que se determina la cuantía de las ganancias o pérdidas patrimoniales contenida en el artículo 34.1 de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se complementa con ciertas reglas especiales contenidas en el artículo 37 de la citada Ley. La Sala se refiere en particular a la regla contenida en letra g) del más arriba mencionado apartado 1, y de los términos de dicha letra g) extrae la siguiente conclusión: «cuando la indemnización tiene como causa la pérdida de un bien, debe compararse su valor de adquisición y el importe de la indemnización recibida en la transmisión».

Y añade la Sala que no se desprende del precepto más arriba mencionado que haya de procederse de igual forma en un supuesto como el cuestionado, esto es, cuantificando la indemnización por la diferencia entre la cantidad percibida y el daño causado, de tal manera que si el daño se cuantifica en el interés legal devengado por el retraso en percibir una determinada cantidad de dinero (en este caso, los intereses de demora) la indemnización percibida tributaría únicamente por el exceso entre el interés legal y el interés de demora; lo que lleva a la regla prevista en la letra l) del apartado 1 del artículo 37 de la repetida Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se dispone que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de «las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos».



III. VOTOS PARTICULARES

[Al inicio de esta sección se compartió en pantalla el texto de los dichos votos particulares]

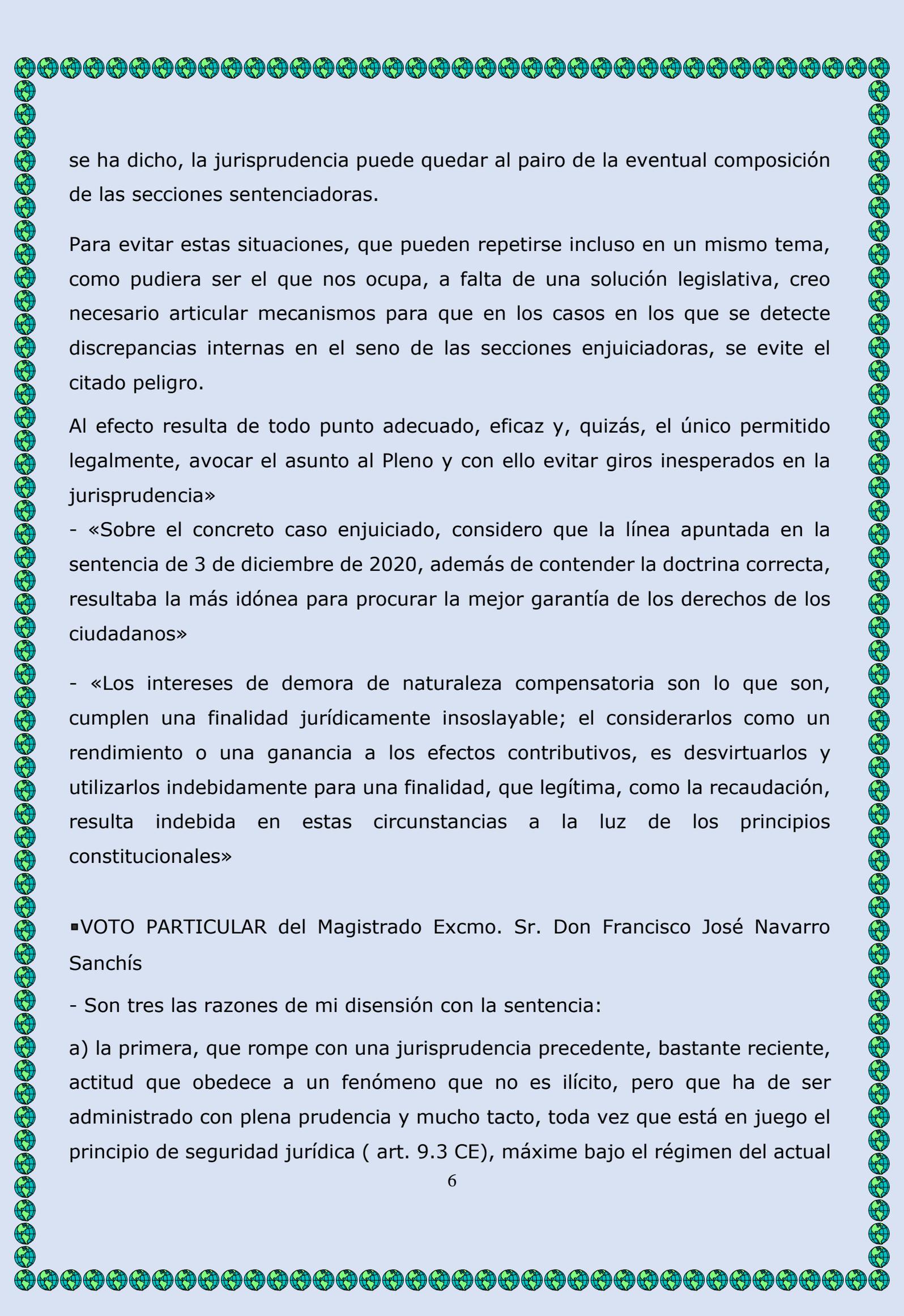
A) Particulares extraídos del voto particular formulado por Excmo. Sr. Magistrado Don José Antonio Montero Fernández.

- «Los cambios de criterio constituyen una realidad que produce una merma en la función principal del Tribunal Supremo de aportar seguridad, unificar criterios y depurar el ordenamiento jurídico, más en un campo, como el tributario, en el que el principio de seguridad jurídica resulta esencial»

- «A este inusual fenómeno contribuye especialmente el diseño del nuevo recurso de casación que hace que, además de la natural renovación de las secciones, por cambios internos en su composición o por jubilación u otras circunstancias que se dan cotidianamente, cada año pasen uno o dos magistrados destinados en las secciones de enjuiciamiento a la sección de admisión y de esta a aquellas, lo que da lugar a que la composición de las sesiones sentenciadoras sea eventual y cambiante.

Dado el número de sus componentes -más en la actualidad cuando la actividad del Tribunal Supremo y con ello todo lo que representa, o debería representar, en el Estado de Derecho, se resiente hasta extremos intolerables, por la imposibilidad legal de reponer las bajas producidas mediante nuevos nombramientos-, en asuntos en los que el criterio está dividido, la doctrina jurisprudencial, con todo lo que ello implica, puede quedar sometida al vaivén de la composición de la sección. El cambio de criterio resulta absolutamente legítimo, aunque, a veces, por las razones apuntadas, resulte indeseable.

El legislador no ha previsto en el diseño del nuevo recurso de casación la corrección de este fenómeno, de suerte que, aún en contadas ocasiones como



se ha dicho, la jurisprudencia puede quedar al paio de la eventual composición de las secciones sentenciadoras.

Para evitar estas situaciones, que pueden repetirse incluso en un mismo tema, como pudiera ser el que nos ocupa, a falta de una solución legislativa, creo necesario articular mecanismos para que en los casos en los que se detecte discrepancias internas en el seno de las secciones enjuiciadoras, se evite el citado peligro.

Al efecto resulta de todo punto adecuado, eficaz y, quizás, el único permitido legalmente, avocar el asunto al Pleno y con ello evitar giros inesperados en la jurisprudencia»

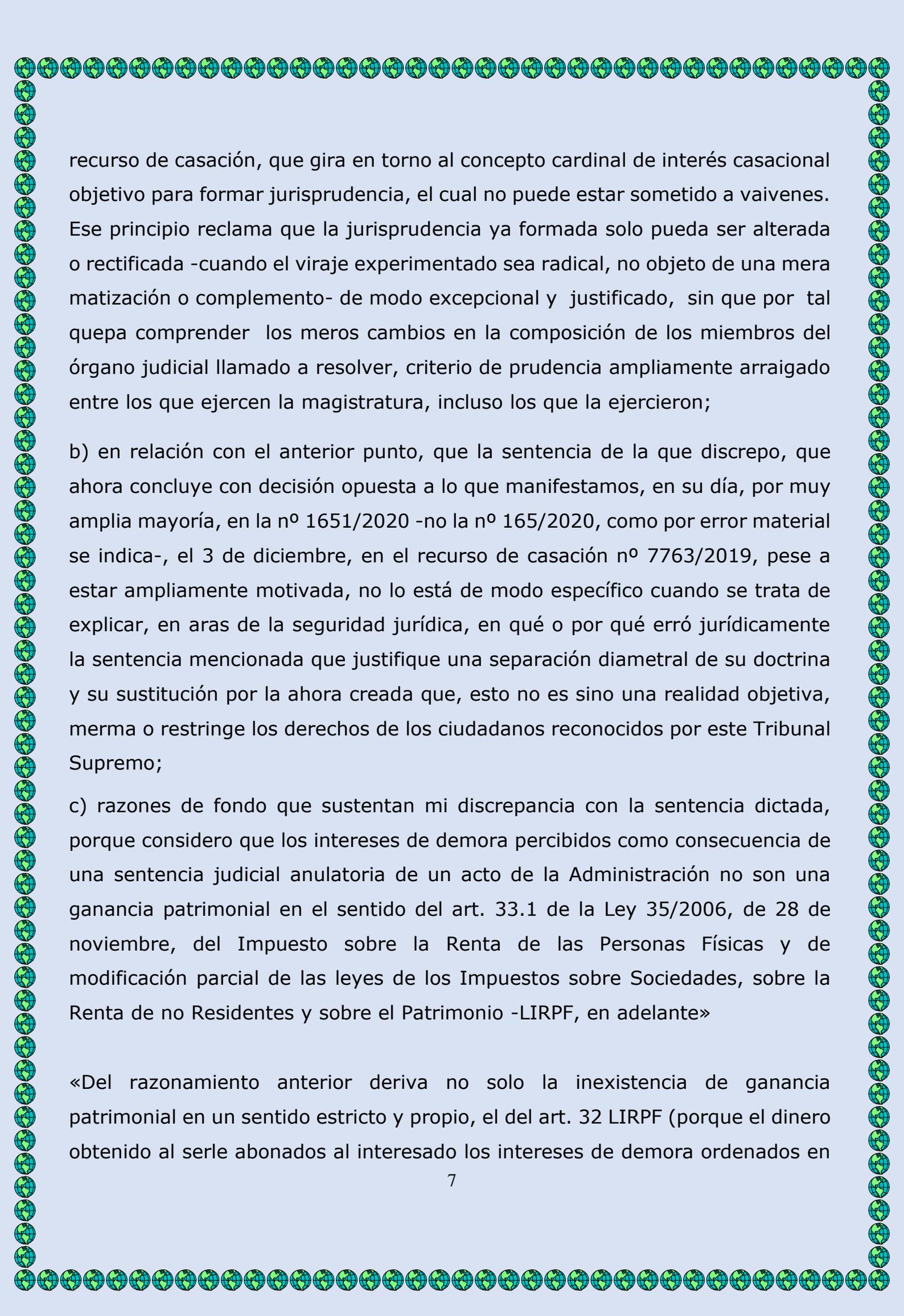
- «Sobre el concreto caso enjuiciado, considero que la línea apuntada en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, además de contender la doctrina correcta, resultaba la más idónea para procurar la mejor garantía de los derechos de los ciudadanos»

- «Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales»

■ VOTO PARTICULAR del Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís

- Son tres las razones de mi disensión con la sentencia:

a) la primera, que rompe con una jurisprudencia precedente, bastante reciente, actitud que obedece a un fenómeno que no es ilícito, pero que ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto, toda vez que está en juego el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), máxime bajo el régimen del actual

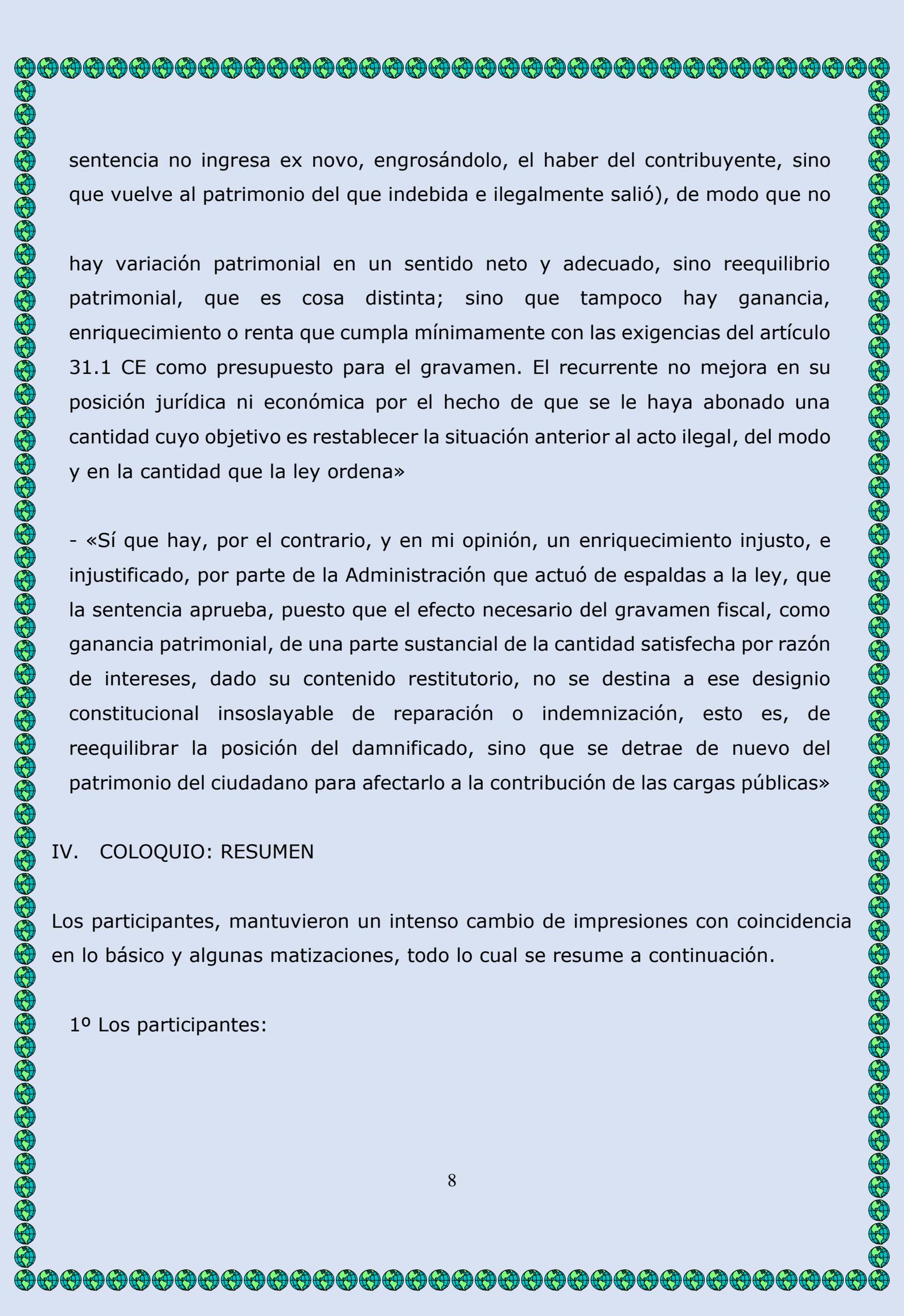


recurso de casación, que gira en torno al concepto cardinal de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el cual no puede estar sometido a vaivenes. Ese principio reclama que la jurisprudencia ya formada solo pueda ser alterada o rectificadora -cuando el viraje experimentado sea radical, no objeto de una mera matización o complemento- de modo excepcional y justificado, sin que por tal quepa comprender los meros cambios en la composición de los miembros del órgano judicial llamado a resolver, criterio de prudencia ampliamente arraigado entre los que ejercen la magistratura, incluso los que la ejercieron;

b) en relación con el anterior punto, que la sentencia de la que discrepo, que ahora concluye con decisión opuesta a lo que manifestamos, en su día, por muy amplia mayoría, en la nº 1651/2020 -no la nº 165/2020, como por error material se indica-, el 3 de diciembre, en el recurso de casación nº 7763/2019, pese a estar ampliamente motivada, no lo está de modo específico cuando se trata de explicar, en aras de la seguridad jurídica, en qué o por qué erró jurídicamente la sentencia mencionada que justifique una separación diametral de su doctrina y su sustitución por la ahora creada que, esto no es sino una realidad objetiva, merma o restringe los derechos de los ciudadanos reconocidos por este Tribunal Supremo;

c) razones de fondo que sustentan mi discrepancia con la sentencia dictada, porque considero que los intereses de demora percibidos como consecuencia de una sentencia judicial anuladora de un acto de la Administración no son una ganancia patrimonial en el sentido del art. 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 -LIRPF, en adelante»

«Del razonamiento anterior deriva no solo la inexistencia de ganancia patrimonial en un sentido estricto y propio, el del art. 32 LIRPF (porque el dinero obtenido al serle abonados al interesado los intereses de demora ordenados en



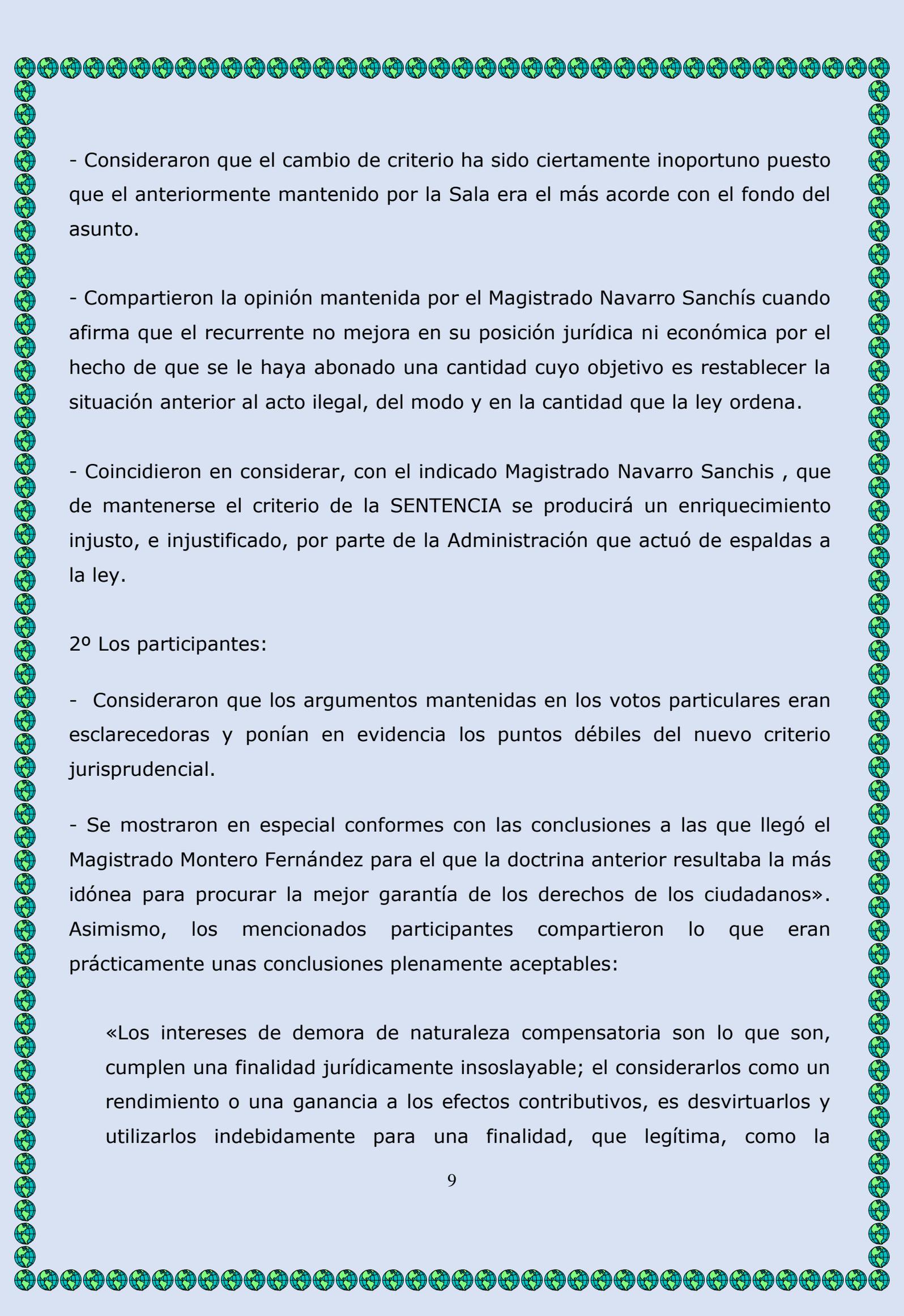
sentencia no ingresa ex novo, engrosándolo, el haber del contribuyente, sino que vuelve al patrimonio del que indebidamente e ilegalmente salió), de modo que no hay variación patrimonial en un sentido neto y adecuado, sino reequilibrio patrimonial, que es cosa distinta; sino que tampoco hay ganancia, enriquecimiento o renta que cumpla mínimamente con las exigencias del artículo 31.1 CE como presupuesto para el gravamen. El recurrente no mejora en su posición jurídica ni económica por el hecho de que se le haya abonado una cantidad cuyo objetivo es restablecer la situación anterior al acto ilegal, del modo y en la cantidad que la ley ordena»

- «Sí que hay, por el contrario, y en mi opinión, un enriquecimiento injusto, e injustificado, por parte de la Administración que actuó de espaldas a la ley, que la sentencia aprueba, puesto que el efecto necesario del gravamen fiscal, como ganancia patrimonial, de una parte sustancial de la cantidad satisfecha por razón de intereses, dado su contenido restitutorio, no se destina a ese designio constitucional insoslayable de reparación o indemnización, esto es, de reequilibrar la posición del damnificado, sino que se detrae de nuevo del patrimonio del ciudadano para afectarlo a la contribución de las cargas públicas»

IV. COLOQUIO: RESUMEN

Los participantes, mantuvieron un intenso cambio de impresiones con coincidencia en lo básico y algunas matizaciones, todo lo cual se resume a continuación.

1º Los participantes:



- Consideraron que el cambio de criterio ha sido ciertamente inoportuno puesto que el anteriormente mantenido por la Sala era el más acorde con el fondo del asunto.

- Compartieron la opinión mantenida por el Magistrado Navarro Sanchís cuando afirma que el recurrente no mejora en su posición jurídica ni económica por el hecho de que se le haya abonado una cantidad cuyo objetivo es restablecer la situación anterior al acto ilegal, del modo y en la cantidad que la ley ordena.

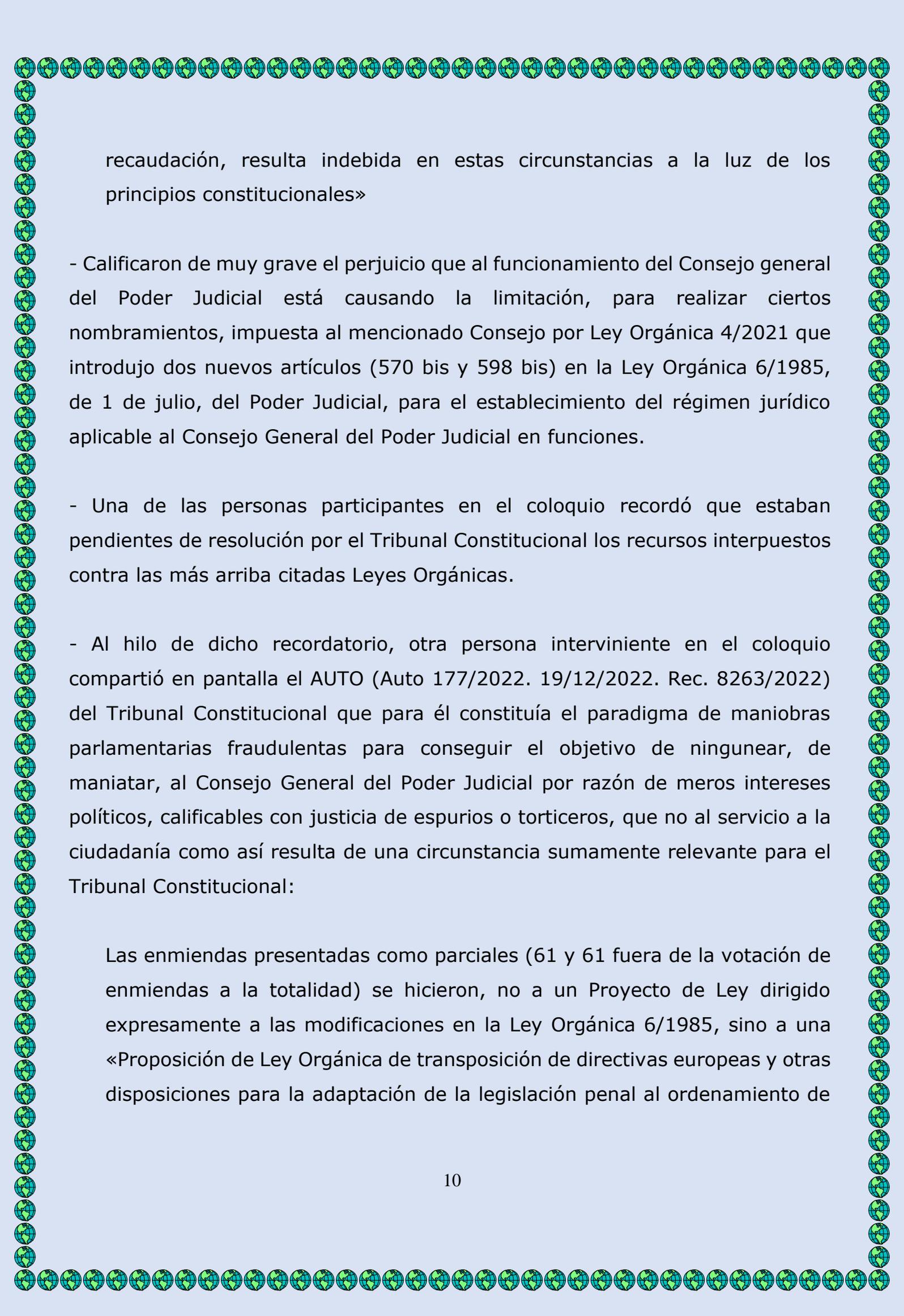
- Coincidieron en considerar, con el indicado Magistrado Navarro Sanchis , que de mantenerse el criterio de la SENTENCIA se producirá un enriquecimiento injusto, e injustificado, por parte de la Administración que actuó de espaldas a la ley.

2º Los participantes:

- Consideraron que los argumentos mantenidas en los votos particulares eran esclarecedoras y ponían en evidencia los puntos débiles del nuevo criterio jurisprudencial.

- Se mostraron en especial conformes con las conclusiones a las que llegó el Magistrado Montero Fernández para el que la doctrina anterior resultaba la más idónea para procurar la mejor garantía de los derechos de los ciudadanos». Asimismo, los mencionados participantes compartieron lo que eran prácticamente unas conclusiones plenamente aceptables:

«Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la



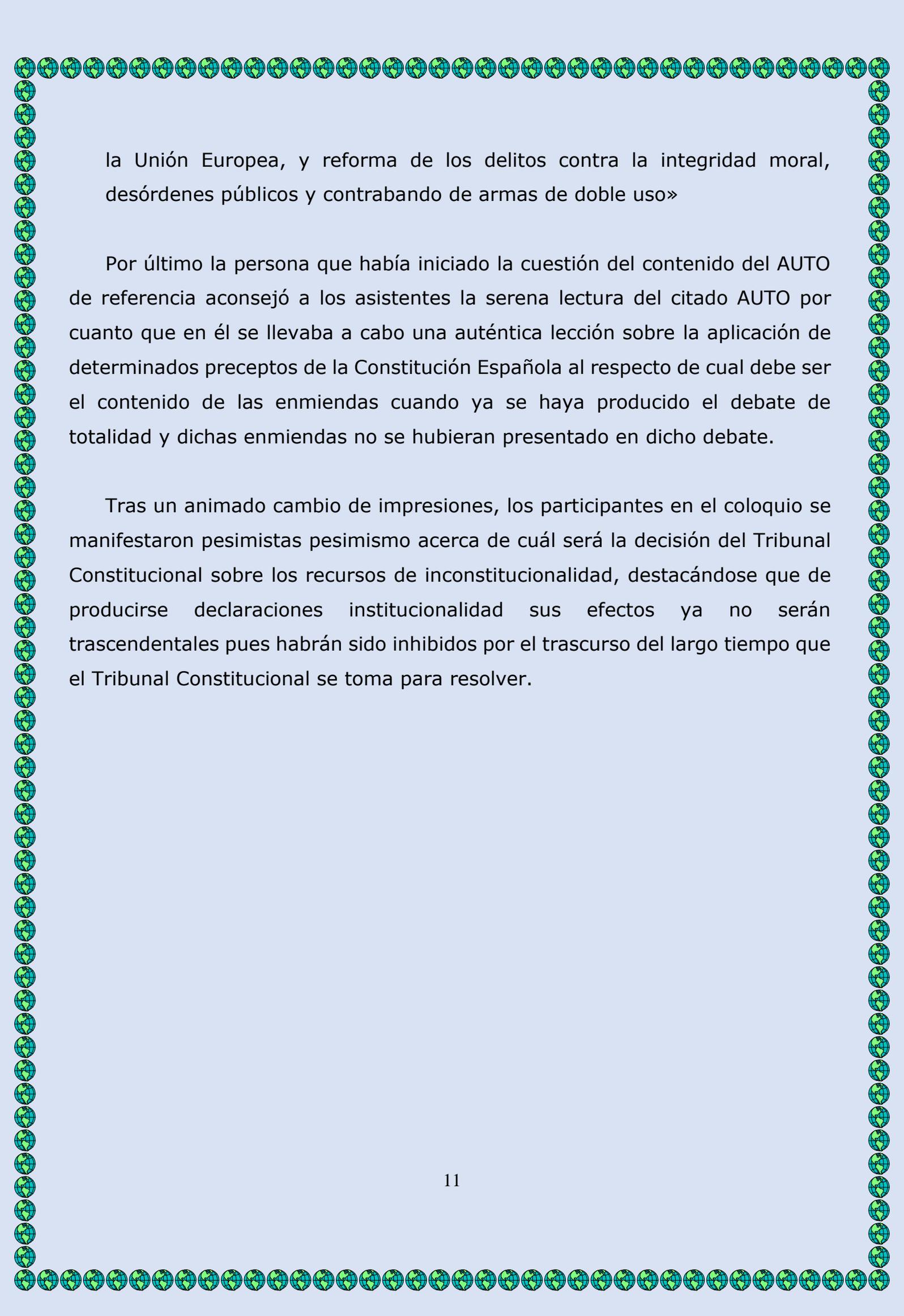
recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales»

- Calificaron de muy grave el perjuicio que al funcionamiento del Consejo general del Poder Judicial está causando la limitación, para realizar ciertos nombramientos, impuesta al mencionado Consejo por Ley Orgánica 4/2021 que introdujo dos nuevos artículos (570 bis y 598 bis) en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para el establecimiento del régimen jurídico aplicable al Consejo General del Poder Judicial en funciones.

- Una de las personas participantes en el coloquio recordó que estaban pendientes de resolución por el Tribunal Constitucional los recursos interpuestos contra las más arriba citadas Leyes Orgánicas.

- Al hilo de dicho recordatorio, otra persona interviniente en el coloquio compartió en pantalla el AUTO (Auto 177/2022. 19/12/2022. Rec. 8263/2022) del Tribunal Constitucional que para él constituía el paradigma de maniobras parlamentarias fraudulentas para conseguir el objetivo de ningunear, de maniatar, al Consejo General del Poder Judicial por razón de meros intereses políticos, calificables con justicia de espurios o torticeros, que no al servicio a la ciudadanía como así resulta de una circunstancia sumamente relevante para el Tribunal Constitucional:

Las enmiendas presentadas como parciales (61 y 61 fuera de la votación de enmiendas a la totalidad) se hicieron, no a un Proyecto de Ley dirigido expresamente a las modificaciones en la Ley Orgánica 6/1985, sino a una «Proposición de Ley Orgánica de transposición de directivas europeas y otras disposiciones para la adaptación de la legislación penal al ordenamiento de



la Unión Europea, y reforma de los delitos contra la integridad moral, desórdenes públicos y contrabando de armas de doble uso»

Por último la persona que había iniciado la cuestión del contenido del AUTO de referencia aconsejó a los asistentes la serena lectura del citado AUTO por cuanto que en él se llevaba a cabo una auténtica lección sobre la aplicación de determinados preceptos de la Constitución Española al respecto de cual debe ser el contenido de las enmiendas cuando ya se haya producido el debate de totalidad y dichas enmiendas no se hubieran presentado en dicho debate.

Tras un animado cambio de impresiones, los participantes en el coloquio se manifestaron pesimistas pesimismo acerca de cuál será la decisión del Tribunal Constitucional sobre los recursos de inconstitucionalidad, destacándose que de producirse declaraciones institucionalidad sus efectos ya no serán trascendentales pues habrán sido inhibidos por el trascurso del largo tiempo que el Tribunal Constitucional se toma para resolver.