

**D.G.T.**

**Nº Consulta: V1030-23**

**No aplicación retroactiva del cambio de criterio del Tribunal Supremo sobre la tributación en el IRPF de los intereses de demora.**

**Fecha: 26 de abril de 2023**

**Arts. 4, 5, 17, 18 y 19 L.I.V.A. (L37/1992)**

## **DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

Señala el consultante que "en el ejercicio 2022 recibí intereses de demora por parte de la Agencia Tributaria devengados desde el 30 de junio de 2017 hasta el año 2022, donde se efectuó el cobro".

## **CUESTIÓN PLANTEADA**

Tributación en el IRPF-2022 de los referidos intereses.

## **CONTESTACION**

El criterio que tradicionalmente venía manteniendo este Centro sobre la tributación en el IRPF de los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se configuraba de la siguiente forma:

*“En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.*

*Por su parte, los intereses indemnizatorios 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 precisamente a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, lo que nos lleva al ámbito de las ganancias patrimoniales.*

*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 25 de la misma ley, los intereses de demora percibidos como consecuencia de una resolución de devolución de ingresos indebidos han de tributar como ganancia patrimonial, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente —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 del Impuesto. 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”.*

Una vez determinada la calificación como ganancia patrimonial, el siguiente paso es determinar cómo se realiza su integración en la liquidación del Impuesto.

Tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo y la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario llevan a concluir que los intereses objeto de consulta procederá integrarlos en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1,b) de la Ley del Impuesto”.

Con posterioridad, la sentencia nº 1651/2020, de 3 de diciembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estableció como criterio interpretativo que “los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF”, lo que dio lugar a que este Centro directivo modificase el criterio que venía manteniendo y asumiese el fijado por el Supremo en esa sentencia de diciembre de 2020: consultas V1649-21, de 31 de mayo, V0738-22, de 5 de abril, y V1195-22, de 27 de mayo.

Ahora bien, el cambio expreso del criterio interpretativo del Tribunal Supremo sobre este asunto, pasando de considerar no sujetos al IRPF los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos (sentencia 1651/2020) a fijar como criterio 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” (sentencia nº 24/2023, de 12 de enero de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dictada en resolución del recurso de casación nº 2059/2020), conllevó que por este Centro Directivo se asumiese este último criterio y se procediese a retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora abonados (en ese caso) por la Agencia Tributaria Valenciana al efectuar una devolución de ingresos indebidos: consulta V0238-23, de 13 de febrero.

Como complemento de lo señalado en el párrafo anterior, cabe indicar que el nuevo criterio fijado por el Tribunal Supremo comporta también para este Centro que, además de retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, proceda la reconsideración sobre su integración en la base imponible del ahorro y, siguiendo el criterio establecido por el Supremo, pasar a considerar su integración en la base imponible general, al constituir renta general, pues como afirma el Tribunal no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

En cuanto a la aplicación del nuevo criterio al presente caso, cabe afirmar que sí resulta procedente la integración de los intereses de demora consultados en la declaración del IRPF-2022, en cuanto se trata de un criterio (ganancia patrimonial que

constituye renta general) ya vigente con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la declaración del IRPF en que procede la imputación temporal de esta ganancia, no viniendo a rectificar una situación que pudiera entenderse como consolidada por haber considerado aplicable en su momento el anterior criterio del Tribunal Supremo. En este punto, procede mencionar lo afirmado por el Tribunal Constitucional en su sentencia 95/1993, de 22 de marzo, reiterado en sentencias posteriores (entre otras, 16/2015, de 16 de febrero y 34/2015, de 2 de marzo): “(...) no pueden recibir aplicación ultra activa normas o interpretaciones cuya validez o razón jurídica ha sido descartada por la propia jurisdicción. No es que, como parece sostenerse, el órgano judicial haya optado por la interpretación menos favorecedora del más pleno ejercicio del derecho fundamental, sino que ha hecho decir a la norma lo que la norma desde un principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma, o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice”.

En línea con lo expuesto en el párrafo anterior, procede entender lo afirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 23 de junio de 2022 (00/01539/2020), referenciada por la propia consultante en su escrito, y en la que trayendo a colación la doctrina contenida en la resolución de fecha 23 de marzo de 2022 (R.G. 00-4189-2019) —que reitera el criterio de la resolución de 11 de junio de 2020 (R.G. 00-1483-2017)—, concluye que “un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica.

(...)

En consecuencia, procede anular parcialmente la resolución impugnada por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación”.

Más clara resulta todavía la resolución de 23 de marzo de 2022: “En definitiva, el debate jurídico radica en dilucidar el momento temporal a partir del cual se aplican un cambio de criterio del Tribunal Supremo, al entender el obligado tributario que de aplicarse las sentencias que cambian el criterio tras el devengo IS 2016 pero antes de autoliquidar el citado impuesto infringiría la prohibición de irretroactividad de las normas previsto en el artículo 9.3 de la Constitución Española:

(...)

En definitiva, al tiempo de autoliquidar el IS 2016 el obligado tributario sabía o debía haber sabido que su interpretación normativa ya había sido superada en el ámbito contable y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, pese a ello, decidió no imputar en base imponible la plusvalía. O, de albergar alguna duda, podía haber tributado por la plusvalía y presentar una solicitud de rectificación para solicitar de la Administración la eliminación de tal ajuste. Alternativas cuya no realización evidencian que no estamos, en el presente caso, ante una confianza legítima acreedora de protección por parte de este Tribunal Central”.

*Texto recuperado web MINHFP*