

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 06582/2019 DE 1 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Condena en costas judiciales.

La cuestión a la que se enfrenta el TEAC en esta resolución dictada en unificación de criterio consiste en determinar si para determinar la ganancia patrimonial que supone para el vencedor de un pleito las costas percibidas de su oponente, puede reducir del importe obtenido los gastos en los que incurrió durante el proceso.

Para dilucidar esta cuestión, el Tribunal parte de la naturaleza jurídica de las costas y de su regulación en los ámbitos civil, penal y contencioso-administrativo. Partiendo de la base de que las costas procesales tienen como objeto el resarcimiento a la parte vencedora en el pleito por los gastos originados y de la distinción, en el ámbito civil, entre gastos procesales y costas procesales, la solución a la que llega el Tribunal es que, para determinar la ganancia patrimonial en IRPF en sede del vencedor, éste podrá deducir del importe obtenido en concepto de costas, los gastos en los que haya incurrido durante el proceso, sin que el importe a deducir pueda superar el importe percibido en concepto de costas.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La cuestión controvertida se centra en determinar, a la hora de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.), si conforme con lo dispuesto en el artículo 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, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito el importe de las costas que le entrega

su oponente, que ha sido condenado en costas, puede deducir de ese importe los gastos en que él —el vencedor— incurrió durante el proceso.

Pues bien, lo primero que hemos de advertir es que las costas y la condena en costas tienen, de entrada, una naturaleza procesal, pues dimanar de un proceso, y es en el proceso de que se trate donde se ventila y se resuelve sobre las mismas; por ello, existiendo diversas clases de procesos, cada uno de los cuales tiene sus normas procesales, no todas las costas procesales son iguales, ni alcanzan a los mismos supuestos, ni su imposición tiene exactamente el mismo alcance.

Dicho lo cual, en lo que sigue nos vamos a referir a las costas de los procesos civiles (a las que alcanzan las resoluciones de los T.E.A.R. de Madrid y Murcia), penales (a las que alcanzan la resolución del T.E.A.R. de Castilla y León) y a las de los contencioso-administrativo, porque es el orden procesal en el que normalmente se desenvuelve la materia tributaria y económico-administrativa.

QUINTO.-

Las consecuencias tributarias de las costas del ámbito civil.

(...)

La condena en costas no pretende sino el resarcimiento a la parte que se ha visto obligada a acudir al proceso como consecuencia de una actuación directamente censurable (criterio subjetivo) o simplemente improcedente (criterio objetivo) de la que ha terminado perdiendo el pleito.

Cuando se buscan antecedentes relativos a esta cuestión, en varias ocasiones se encuentra la siguiente cita de una sentencia de 19 de octubre de 1998 de la Audiencia Provincial de Valencia:

«Conviene recordar con carácter previo algunos aspectos de la condena en costas. En primer lugar que el fundamento de la misma, bien se siga el criterio del vencimiento, establecido en la actualidad en el proceso civil español con carácter general (art. 523 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), o el anteriormente en el vigente de la mala fe o temeridad (basado en el art. 1902 del Código Civil), es el tratar de resarcir al beneficiario de dicho pronunciamiento de los gastos que la contraparte, la condenada a su pago, le ha causado al obligarla innecesariamente a acudir al proceso (SSTS 11 noviembre 1935 [RJ 19352065] y 3 junio 1940 [RJ 1940516]).»

Por tanto, la naturaleza jurídica del pago de las costas procesales es la de un auténtico resarcimiento, pues «el litigante vencedor en costas está legitimado para que le sean resarcidos los gastos originarios directa o indirectamente (costas en sentido estricto) por el pleito» (STS de 27/03/2000, Rec. de casación núm. 2318/1994). Un resarcimiento que el litigante vencido ha de hacer al vencedor de los gastos en que éste ha debido incurrir por culpa de aquél, el cumplimiento de una obligación de resarcimiento establecida en una resolución judicial dictada al amparo de una disposición legal. El litigante ganador tendrá derecho a ese resarcimiento a cargo del vencido, y si éste así no lo hace, podrá pedirlo en ejecución de sentencia.

Resarcimiento del que, a los efectos que nos ocupan, cabe decir tres cosas:

Primera.- Que puede que no suponga un resarcimiento íntegro; pues, como ya se ha dicho, los gastos del proceso pueden ser más amplios que los calificados estrictamente de costas en el art. 241.1 Ley 1/2000; con lo que las costas que el litigante vencedor cobre puede que no cubran totalmente los gastos en que él incurrió.

Segunda.- Que, por definición, las costas no deben deparar nunca un beneficio al litigante vencedor; pues el importe por el que se condena en costas —ex. art. 241.1 Ley 1/2000— tiene que estar indisociablemente unido a los gastos del proceso en que previa y efectivamente haya incurrido ese litigante vencedor por ese concepto; con lo que esa reparación puede llegar como máximo a todos los gastos en que hubiera incurrido por ese concepto, pero nunca a más.

Y tercera.- Que lo más usual será que lo que el litigante vencedor cobre como costas del vencido sea igual a los gastos considerados costas en que haya incurrido, con lo que ese cobro de las costas a aquél —el litigante vencedor— no le deparará ni beneficio ni pérdida alguna.

Por lo que hace a las consecuencias tributarias de lo dicho, comenzamos con que resulta pacífico que, a efectos de su tributación por el I.R.P.F., las costas y los gastos propios, los ocasionados a cada litigante a instancias suyas, son renta consumida (art. 33.5.b de la Ley 35/2006 del I.R.P.F.), y, por no tanto, «no deducibles» en su I.R.P.F.

(...)

Según lo resuelto por el T.E.A.R. de Madrid, tras una condena en costas, la situación del litigante vencedor al respecto a efectos de su tributación por el I.R.P.F. es como sigue: ese litigante vencedor habrá pagado sus gastos judiciales, que para él serán, como antes se ha dicho, una partida «no deducible» en su I.R.P.F.; mientras que el importe que, como costas, reciba del litigante vencido será para él una «ganancia patrimonial» (art. 33.1 de la Ley 35/2006), importe de esa ganancia por el que, por tanto, deberá tributar, y del que no podrá deducir sus gastos judiciales.

Opinión del T.E.A.R. de Madrid que comparten la Directora General de Tributos y el Director del Departamento de Gestión de la AEAT.

Una respuesta que este Tribunal no encuentra satisfactoria pues, por las razones que va a exponer a continuación, este Tribunal considera que la solución debe ser la de que para determinar la posible ganancia patrimonial, al litigante vencedor debe permitírsele deducir del importe que reciba en concepto de costas civiles, los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito calificables de costas, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; de suerte que los gastos que no le sean resarcidos sigan corriendo a su cargo, con el pacífico tratamiento de los mismos como renta consumida (art. 33.5.b Ley 35/2006), y, por no tanto, «no deducible» en su I.R.P.F., mientras que si se le resarcen todos los gastos calificables de costas (art. 141.1 LEC) en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

Pues todo lo dicho, de que la naturaleza jurídica del pago de las costas procesales al vencedor es la de un auténtico resarcimiento, pero resarcimiento que puede que no suponga un resarcimiento íntegro, y que, por definición, nunca debe depararle a él –al litigante vencedor– un beneficio, apunta justamente a todo lo contrario de lo que sostienen el T.E.A.R. de Madrid y los referidos Directores.

La naturaleza jurídica de esas costas en su favor no es la de que con ellas el litigante vencedor tenga un premio, un beneficio o una renta; sino la de que no tenga que hacerse cargo con su peculio de unos gastos en los que nunca tendría haber incurrido.

(...)

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo supondría que «se estarían considerando en la práctica dichos gastos judiciales como pérdidas patrimoniales, al minorar la ganancia patrimonial obtenida, a pesar de ser gastos correspondientes a aplicaciones de renta»; sin embargo, este Tribunal no dice que ello sea así. Este Tribunal no califica los gastos en los que tuvo que incurrir el vencedor del pleito como gastos deducibles o pérdidas patrimoniales. Lo que este Tribunal dice es que el litigante vencedor que recibe el importe de las costas, tiene por ello una ganancia patrimonial conforme al art. 33.1 de la Ley 35/2006, cuya cuantía a la hora de tributar por la misma vendrá constituida por diferencia entre el importe de las costas que le entrega su oponente, que ha sido condenado en costas, y el de las partidas comprendidas en esas costas en que él –el vencedor– incurrió durante el proceso.

(...)

SEXTO.-

Las consecuencias tributarias de las costas del ámbito penal.

(...)

A diferencia de lo que ocurre en el orden civil, en el que lo usual es que un particular pleitee frente a otro, en el orden penal lo usual es que sea el ministerio público –la fiscalía– el que interponga las pertinentes acciones frente a los que puedan ser penalmente responsables, sin perjuicio naturalmente de que haya casos en que pueda personarse una acusación particular o un perjudicado civil, y de que incluso haya casos que sólo sean perseguibles a instancia de parte.

(...)

Comencemos por los casos de condena.

En el orden penal, si un hasta entonces presuntamente responsable termina siendo condenado, será a él al que se le impondrán las costas procesales (arts. 123 del CP y 240.2 de la LECr), costas que se imponen, por tanto, con el criterio objetivo del vencimiento, y que incluirán los pagos comprendidos en los cuatro números del art. 241 de la LECr; y costas que –ex. art. 124 del CP– «incluirán siempre los honorarios de la acusación particular en los delitos sólo perseguibles a instancia de parte», sin perjuicio de tales honorarios de la acusación par-

ricular puedan incluirse también en otro tipo de delitos, cuando así sea posible, así se haya solicitado y así se contemple en la sentencia.

De la dicción de los preceptos transcritos se desprende que tales costas deben ser abonadas directamente por el condenado; y ello tanto por lo que se refiere a sus costas propias (de sus abogados, peritos, etc....) como, en su caso, a las costas de la acusación particular (los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos de ésta).

Para los condenados, las costas propias (de sus abogados, peritos, etc....), serán, como en el ámbito civil, renta consumida y por tanto no deducible (art. 33.5.b de la Ley 35/2006); y, otro tanto, ocurrirá, en su caso, con las costas atribuibles a la acusación particular, pues una conducta que sea penalmente culpable, no puede generar de ninguna manera una disminución patrimonial que sea fiscalmente deducible para el que la haya llevado a cabo; algo que resulta tan obvio que entendemos que no merece de mayores comentarios.

Finalmente, cabe hacer una importante matización y aclaración, pues es muy frecuente que las condenas penales incluyan, como así lo prevén los arts. 124 y 126 del CP, la condena al pago de los daños causados y a la indemnización de los perjuicios ocasionados; lo que, supondrá, en caso, que habrá unos beneficiados de tales pagos e indemnizaciones, hayan comparecido como acusaciones particulares o no; pues bien, las cantidades que se reciban por tales conceptos pueden tener transcendencia en la tributación de los perceptores de las mismas; pero no como costas procesales, que es lo que este Tribunal examina en la presente resolución; y por tanto, tales las consecuencias tributarias de tales indemnizaciones percibidas por daños y perjuicios de todo tipo quedan fuera de esta resolución.

Casos en que no haya condena.

(...)

De la dicción de los preceptos transcritos se desprende que las costas a las que hubieran sido condenados deberían ser abonadas directamente por los querellantes particulares o actores civiles a los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos del que había sido acusado y finalmente resultó absuelto; con lo que, si, en los términos expuestos, son los querellantes particulares o actores civiles condenados a pagar las costas del acusado absuelto, los que efectivamente las pagan a los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos de éste —el acusado absuelto—, para él ninguna incidencia tributaria se habrá producido, pues nada habrá recibido.

Mientras que si el acusado absuelto hubiera pagado, anticipándolos, alguno de los gastos ocasionados a instancia suya, resulta evidente que sería a él al que los querellantes particulares o actores civiles tendrían que resarcirle por los importes comprendidos en tales costas penales; lo que implicaría para el acusado absuelto las mismas consecuencias, es decir que debe permitírsele deducir de los importes que reciba en concepto de costas penales, los gastos en que haya incurrido con motivo del juicio penal, importe deducibles que podrá alcanzar como máximo a los importes que reciba, sin superarlos; de suerte que los gastos que no les sean resarcidos sigan corriendo a su cargo, con el pacífico

tratamiento de los mismos como renta consumida no deducible (art. 33.5.b Ley 35/2006).

Los acusados que terminan siendo absueltos también pueden terminar recibiendo indemnizaciones por haber sido sometidos a un proceso o a una instrucción penal de manera improcedente, paradigmáticamente las indemnizaciones que pueden terminar recibiendo los que han estado en prisión preventiva, cuando no llegan a juicio o terminan siendo íntegramente absueltos, indemnizaciones que se substancian según lo dispuesto en el art. 294 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; pues bien, tales indemnizaciones tampoco son propiamente costas procesales, por lo que sus consecuencias tributarias quedan fuera de la presente resolución.

(...)

SÉPTIMO.-

Las consecuencias tributarias de las costas en el ámbito contencioso-administrativo.

(...)

Si se repara en ello, todo lo que está presente en esa norma ya ha sido visto y examinado: las costas contenciosas se imponen con el criterio objetivo del vencimiento, aunque matizado para los casos que se presenten dudosos, en los que cada parte pagará las suyas y las comunes por mitad, pudiendo imponerse también con el criterio subjetivo en los casos de mala fe o temeridad; y de hecho ese art. 139 termina apelando a lo dispuesto al respecto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por ello, los interesados que habiendo sido vencedores de un procedimiento contencioso hayan visto como la otra parte ha sido condenada en costas, tendrán por ello unas consecuencias tributarias que deberán adecuarse a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, sin que parezca necesario tener que volver a repetirlo.

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de octubre de 2019, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

Conforme con lo dispuesto en el artículo 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, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judi-

ciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.