

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 1 de junio de 2020

RECURSO: 00-06582-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: VOCAL COORDINADORA TEAC - NIF ---

DOMICILIO: CALLE PANAMA, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, 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.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29 de octubre de 2019, la Vocal Coordinadora de este Tribunal Económico-Administrativo Central acordó "de oficio" iniciar un procedimiento de los previstos en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para la adopción de una resolución en unificación de criterio respecto de lo que se refiere a continuación.

SEGUNDO.- El T.E.A.R. de Madrid dictó el 25/09/2019 la resolución de la reclamación núm. 28/6831/2017, en la que la cuestión controvertida consistía en determinar si la condena a costas judiciales a la parte contraria suponía para el vencedor del pleito una ganancia patrimonial conforme con lo dispuesto en el art. 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., por la diferencia entre el importe de tales costas y los gastos en que hubiera incurrido en el proceso judicial; que era lo que había sostenido el reclamante frente a lo resuelto por la Oficina Gestora, que había señalado que, a tal efecto, no debían tenerse en cuenta esos gastos.

El T.E.A.R. de Madrid desestimó la reclamación confirmando el acuerdo impugnado.

TERCERO.- Sobre la misma cuestión se habían pronunciado en sentido contrario otros Tribunales Económico-Administrativo Regionales.

Así, en una resolución de 30/11/2016 (reclamación núm. 47/168/2015), el T.E.A.R. de Castilla y León, a los efectos de determinar la variación que se habría producido en el valor del patrimonio del obligado tributario por tal causa, resolvió que era necesario minorar el importe del crédito que le hubiera sido reconocido en el importe de los gastos a que se refieren los arts. 241 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 241 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, siempre que los mismos se encuentren debidamente justificados por el obligado tributario.

Mientras que, en una resolución de 11/01/2019 (reclamación núm. 30/4351/2016), el T.E.A.R. de Murcia consideró que la condena en costas a la parte contraria supone para el vencedor del pleito una ganancia patrimonial por la diferencia entre el importe de condena en costas fijado por el Tribunal y los gastos acreditados de asistencia jurídica judicial y extrajudicial en que haya incurrido el obligado tributario con ocasión del procedimiento judicial que hubiera originado esa condena.

CUARTO.- Al existir resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales que aplican criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos, la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del TEAR de Madrid, dictó el 29 de octubre de 2019 acuerdo por el que se inicia el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio al respecto de los previstos en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, resolución que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de dicha Ley, otorgando, con carácter previo a tal resolución, trámite de alegaciones por plazo de un mes a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda y al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los que en ese trámite evacuaron las alegaciones que entendieron procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que:
"Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley. Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y en virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de octubre de 2019 esta Sala Primera de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

SEGUNDO.- Los criterios "distintos" de los Tribunales Económico-Administrativo Regionales.
En su resolución de 25/09/2019 el T.E.A.R. de Madrid razonó lo siguiente:

< CUARTO.- La cuestión fundamental que se plantea en la presente resolución exige resolver si las costas procesales deben suponer un aumento en la base imponible general declarada en el importe de las ganancias patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, y por lo tanto si la desestimación de la solicitud de rectificación del IRPF de 2014 resulta conforme a derecho.

En relación con la cuestión planteada, la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo considera la condena en costas como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste. Este es el criterio que viene manteniendo la Dirección General de Tributos en la contestación a consultas 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13, V2909-14, y la más reciente V3264-17 de fecha 21-12-2017, y que este Tribunal Regional comparte. Así, al considerar beneficiaria a la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados, procuradores y peritos de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, pues se corresponde con el pago de los honorarios de abogado, procurador y perito en que ésta ha incurrido.

Desde esta perspectiva, la incidencia tributaria para la parte vencedora viene dada por su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, 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 (BOE del día 29), según el cual, "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".

Respecto de la imputación temporal de las pérdidas y ganancias patrimoniales, el artículo 14.1.c) de la LIRPF establece que "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", circunstancia que, en el presente caso, se entiende producida en el período impositivo en que adquiere firmeza la sentencia que establece la condena en costas.

Por lo tanto, procede desestimar las alegaciones de la parte reclamante, ya que las costas suponen una ganancia patrimonial, como bien consignó en su declaración del IRPF del ejercicio 2014, sin que proceda ahora su rectificación. >

Mientras que en la suya de 30/11/2016 el T.E.A.R. de Castilla y León lo hizo como sigue:

< SEGUNDO.- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) dispone en el artículo 33 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", y señala en el artículo 37.1.1) que "en las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos".

Sobre la base de estos preceptos, y siguiendo el criterio establecido por la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, entre ellas las consultas V1794-08, V1356-12 y V2937/13, que se citan, considera la oficina gestora que el importe percibido por el obligado tributario de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como consecuencia de la condena en costas impuesta en la sentencia del Juzgado de lo Penal nº ... de Valladolid, recaída en el procedimiento núm. .../2008, constituye una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que formará parte de la base imponible general, sin que proceda descontar de ese importe los gastos en que hubiese incurrido el contribuyente, lo que por otro parte no se ha acreditado. El reclamante muestra su disconformidad con este criterio, pues considera que no se ha puesto de manifiesto ninguna capacidad económica por su parte, en tanto que el procedimiento le supuso tener que hacer frente a unos gastos que ni siquiera el pago de las costas cubrió en su totalidad.

En la Consulta vinculante núm. V1356/12, de 22 de junio, y ante la cuestión planteada en relación con el tratamiento fiscal que se debe dar a las cantidades percibidas en concepto de costas "cuando la consultante ha gastado cantidades superiores en letrado y procurador", la Dirección General de Tributos señala en su contestación que "la incidencia tributaria para la consultante viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, sin que proceda la deducción de los gastos en que efectivamente ha incurrido la consultante en la interposición de la reclamación judicial", añadiendo que "esta ganancia patrimonial formará parte de la base imponible general del impuesto al no derivar de la transmisión de elementos patrimoniales conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la LIRPF". En parecidos términos se pronuncia en la contestación a las Consultas vinculantes núm. V1794/08, de 9 de octubre, núm. V0272-16, de 25 de enero, y núm. V0675-16, de 18 de febrero.

Por otro lado, en la Consulta vinculante núm. V2937/13, de 2 de octubre, y siendo la cuestión planteada la consideración como pérdida patrimonial a integrar en la base imponible de las cantidades satisfechas por la condena en costas de la consultante, la Dirección General de Tributos considera que "debe distinguirse el pago de las costas procesales propias de las correspondientes a la otra parte" y señala que "las primeras responden a la aplicación por parte del contribuyente de su renta a su propio consumo, y, por tanto, no procede su cómputo como pérdida patrimonial de acuerdo al artículo 33.5.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..." y "en cuanto a las segundas, debe concluirse que el pago a la otra parte de las costas procesales comporta una alteración en la composición de su patrimonio para el obligado al pago, produciéndose una variación en su valor, variación o pérdida que dado el carácter ajeno a la voluntad del consultante que tiene el pago de estas costas nos lleva a excluir su posible consideración como un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, es decir, no se trata de una pérdida debida al consumo, por lo que, al no tratarse de este caso ni de ningún otro de los que el mencionado artículo 33.5 de la Ley del Impuesto excepciona de su cómputo como pérdida patrimonial, procede concluir que el pago de las mencionadas costas comporta para el consultante una pérdida patrimonial". En los mismos términos se pronuncia en la contestación a la Consulta vinculante num. V0999-16, de 14 de marzo.

TERCERO.- Sobre la naturaleza jurídica de la condena en costas se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones. Así, en el Auto de 9 de febrero de 2012 (Recurso de Revisión 4239/2009; JUR/2012/110842), señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal que "la condena en costas implica el reconocimiento de un crédito a favor de la parte cuya pretensión procesal ya prosperó y con cargo a quien fue rechazada, compensatorio de los gastos que indebidamente fue obligada a realizar la primera por mor de la segunda.

Sustancialmente es, por tanto, una cantidad debida por una parte procesal a otra, cuya cuantía viene determinada por el conjunto de los desembolsos que es necesario hacer (y no superfluo) en un juicio para conseguir o para defender un derecho"; en el mismo sentido se pronuncia el Auto de 21 de abril de 2016 (Recurso de Revisión 1071/2015; JUR/2016/120136).

Así pues, la titularidad del crédito corresponde a la parte litigante que resulta vencedora en el proceso y obtiene el pronunciamiento a su favor, no al procurador que la representa ni al abogado que la asiste en tal proceso. Así lo expresa el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 10 de abril de 2000 (Tasación de Costas núm. 472/1998; RJ 2000/2920), al señalar que las costas "constituyen un crédito cuyo titular es la parte vencedora, es decir, aquella en cuyo favor se hace ese pronunciamiento, y que corre a cargo de la parte vencida, a quien incumbe la obligación de pagarlas", y en la Sentencia de 2 de noviembre de 2006 (Recurso núm. 3214/1999; RJ 2006/7709", precisando que "la condena en costas genera un crédito a favor de la parte vencedora y a cargo de la contraria condenada al pago de las mismas, crédito que no corresponde por tanto a quien la representa o asiste".

Es innegable que, al incorporarse al patrimonio del obligado tributario un crédito que no existía con anterioridad, se produce una alteración en su composición, que puede poner de manifiesto una variación en su valor y dar lugar, en su caso, a una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto. Decimos "en su caso" pues partiendo de la premisa, pacífica como se ha dicho, de que el crédito que representan las costas procesales viene a compensar los gastos o desembolsos en que se vio obligado a incurrir la parte vencedora en el litigio para hacer valer su derecho, habremos de convenir que sólo se producirá una ganancia patrimonial cuando la cantidad recibida en tal concepto sea superior a los importes satisfechos por cualquiera de los conceptos a que se refieren los artículos 241 tanto de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) como de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr).

A nuestro juicio, no es adecuado entender que el crédito reconocido en concepto de costas a favor de quien vio estimada su pretensión en el proceso se encuentra totalmente desligado de los gastos en que hubo de incurrir para defender sus derecho e intereses, hacer valer su pretensión y, en definitiva, lograr un pronunciamiento favorable sobre las costas. No se trata de un premio o de un regalo o dádiva que inopinadamente se recibe, sino que, como señala el Tribunal Supremo en los autos citados, se trata de un "de un crédito a favor de la parte cuya pretensión procesal ya prosperó ... compensatorio de los gastos que indebidamente fue obligada a realizar". Por ello, de seguirse el criterio que propugna la oficina gestora, de considerar que el importe total del crédito reconocido constituye una ganancia patrimonial "no procediendo descontar de su importe los gastos en que haya incurrido el contribuyente", se estaría gravando una supuesta capacidad económica del obligado tributario que realmente no ha existido.

Por ello consideramos que, a los efectos de determinar si se ha producido una variación en el valor del patrimonio del obligado tributario, es necesario aminorar el importe del crédito que le fue reconocido en el importe de los gastos a que se refieren los preceptos citados, siempre que se encuentren debidamente justificados; justificación ésta que, por aplicación de las reglas de distribución de la carga de la prueba (artículo 105 LGT), corresponde al propio obligado tributario.

CUARTO.- En el caso que nos ocupa, siendo un hecho pacífico que al reclamante le fue reconocido en concepto de costas procesales un crédito de 26.499,93 euros, a cargo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, consideramos que la eventual ganancia patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el importe del citado crédito y la suma de los gastos que, por los conceptos previstos en el artículo 241 LECr, justifique el interesado haber satisfecho para hacer frente a la querrela interpuesta en su contra.

Y siendo así que la documentación aportada al respecto en el trámite de alegaciones no fue objeto de valoración por la oficina gestora, estimamos en parte las alegaciones formuladas por el interesado y anulamos la liquidación impugnada, devolviendo el expediente a la oficina gestora al objeto de que se practique la liquidación teniendo en cuenta los criterios expuestos en los fundamentos de derecho precedentes. >

Y en su resolución de 11/01/2019 el T.E.A.R. de Murcia argumentó que:

< TERCERO.- El artículo 33 de la Ley 35/2006 de IRPF señala:

"/..."

CUARTO.- Conforme señala la Oficina Gestora y mantiene la corriente jurisprudencial del Tribunal Supremo, el pago por la parte condenada en costas supone una indemnización a la parte vencedora, consistente en el pago de los honorarios del abogado y procurador en que ha incurrido la otra parte, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial. Todo ello con independencia de que no sea percibido su importe por el vencedor, y que como ocurre en este caso, sea percibido por la compañía aseguradora del mismo.

Es irrelevante el tratamiento que se le de en el IVA, ya que se trata de dos impuestos distintos que no recaen sobre el mismo objeto gravable.

La condena a costas a la parte contraria no es contemplada por la norma de renta como caso que no da lugar a alteración en la composición del patrimonio, ni como supuesto en el que no se produce ganancia patrimonial. Tampoco se contempla entre los casos de exención de rentas que establece el artículo 7 de la Ley.

Por otro lado, se podría pensar que dado que en un proceso judicial se han producido unos gastos, deberíamos reconocer una pérdida patrimonial, por el importe de los mismos, con independencia de reconocer también una ganancia patrimonial por la condena a costas a la parte contraria. No obstante el apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF, impide considerar estos gastos, como pérdida patrimonial, ya que se consideran renta aplicada a consumo para el interesado.

De modo que partiendo de la existencia de un derecho de crédito a favor de la parte vencedora, pero sin olvidar su naturaleza indemnizatoria, podemos acudir a las normas especiales de valoración de las ganancias patrimoniales contempladas en la Ley.

El artículo 37 1 g) de la Ley, situado en el apartado de las normas específicas de valoración para las ganancias patrimoniales establece:

"..."

De la lectura del mismo se puede determinar que la condena en costas a la parte contraria supone para el vencedor del pleito una ganancia patrimonial por la diferencia entre el importe de condena en costas fijado por el Tribunal y el importe de gastos en concepto de honorarios de abogado y procurador en que se ha incurrido por parte del mismo en dicho procedimiento judicial, ya que éstos pueden considerarse un daño padecido que da lugar a la condena en costas a la parte contraria. Ello en consonancia con lo establecido en Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, respecto al seguro de defensa jurídica, en la que se configura en su artículo setenta y seis a) dicho tipo de gastos como el daño sufrido, disponiendo lo siguiente:

"Por el seguro de defensa jurídica, el asegurador se obliga, dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a hacerse cargo de los gastos en que pueda incurrir el asegurado como consecuencia de su intervención en un procedimiento administrativo, judicial o arbitral, y a prestarle los servicios de asistencia jurídica judicial y extrajudicial derivados de la cobertura del seguro."

Por tanto, este Tribunal entiende que procede acordar la anulación de la liquidación practicada para que sea sustituida por otra en la que la Administración cuantifique de nuevo la ganancia patrimonial con deducción de los gastos acreditados de asistencia jurídica judicial y extrajudicial en que haya incurrido el obligado tributario con ocasión del procedimiento judicial que ha originado la condena en costas, pudiendo solicitar la documentación que se considere oportuna. >

TERCERO.- Lo alegado por los Centros Directivos concernidos.

En las alegaciones que presentó en escrito de 2 de diciembre de 2019 en el trámite que a tal fin le abrió este Tribunal, la Directora General de Tributos (en adelante DGT) alegó lo siguiente:

< 1.- El criterio manifestado por el TEAR de Madrid se fundamenta en el expuesto por este Centro Directivo en diferentes consultas, entre otras, en la V3264-17, de 21 de febrero de 2017, en la que se manifiesta al respecto lo siguiente:

"En los supuestos de condena en costas este Centro directivo -tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste- viene manteniendo el criterio (consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13 y V2909-14, entre otras) de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados, procuradores y peritos de la parte vencedora sino una indemnización a esta última -pues se corresponde con el pago de los honorarios de abogado, procurador y perito en que esta ha incurrido. Desde esta perspectiva, la incidencia tributaria para la parte vencedora viene dada por su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, 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 (BOE del día 29): "...". Complementando lo anterior, procede indicar que de forma correlativa, para la persona o entidad condenada al pago de las costas procesales, tal condena tendrá también su incidencia tributaria en su tributación personal como gasto o pérdida patrimonial, calificación esta última que procede aplicar en el presente caso al tratarse de una condena en costas en un procedimiento judicial desarrollado en el ámbito particular del consultante."

2.- Como se manifestó anteriormente, las Resoluciones de los TEAR analizadas coinciden en la consideración del importe percibido por la parte vencedora en el juicio de las costas en que ha incurrido en el proceso como una ganancia patrimonial, a integrar en la base imponible general del Impuesto, al no derivar de una transmisión de elementos patrimoniales (artículo 49 de la LIRPF).

En lo que discrepan la Resolución del TEAR de Madrid frente a las otras dos Resoluciones es en la consideración realizada por el primero de que la ganancia patrimonial coincide con la totalidad del importe recibido por la condena en costas, mientras que las otras Resoluciones consideran que la ganancia patrimonial debe quedar limitada al exceso del importe de la condena en costas respecto al gasto incurrido en la defensa y asistencia en juicio por la parte que ha ganado las costas.

Debe advertirse que la admisión de este último criterio llevaría a la inexistencia de ganancia patrimonial, ya que de acuerdo con el procedimiento de tasación de costas establecido en la normativa de los procesos civiles y penales (artículos 394 y siguientes de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, BOE de 8 de enero, y artículos 240 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobado por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, BOE de 17 de septiembre), el importe de la condena en costas no sería en la práctica superior a los costes procesales efectivamente incurridos por la parte vencedora en el juicio.

Con independencia de lo anterior, se considera que el criterio mantenido por los TEAR de Murcia y Castilla y León debe ser rechazado por las siguientes razones:

- El TEAR de Murcia considera que al cálculo de la ganancia patrimonial le resulta de aplicación lo establecido en el artículo 37.1.g) de la LIRPF, el cual establece: "...".

No obstante, se considera dicho artículo inaplicable al caso debatido, ya que la regla de cálculo prevista en el artículo 37.1.g) de la LIRPF corresponde a "...indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales...", y al tratarse de elementos patrimoniales, su forma de cálculo consiste en "...la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño...". No obstante, en el presente caso no se trata de una indemnización correspondiente a un elemento patrimonial, sino que corresponde a gastos, por lo que en ningún caso existiría un valor de adquisición, resultando en consecuencia inaplicable dicha regla de cálculo al caso planteado.

- El TEAR de Castilla y León no hace referencia en su Resolución a una posible aplicación del citado artículo 37.1.g) de la LIRPF, sin embargo llega a la misma cuantificación de la ganancia patrimonial que el TEAR de Murcia, consistente en la diferencia entre el importe de la condena en costas y los gastos incurridos en el proceso, al considerar el Tribunal en la página 7 de su Resolución, que "...no es adecuado entender que el crédito reconocido en concepto de costas a favor de quien vio estimada su pretensión en el proceso se encuentra totalmente desligado de los gastos en que hubo de incurrir para defender sus derechos e intereses...", y que de no tener en cuenta dichos gastos "...se estaría gravando una supuesta capacidad económica del obligado tributario que realmente no ha existido...".

Frente a dicha argumentación, debe tenerse en cuenta que los gastos procesales incurridos por cada una de las partes de un proceso no constituyen a efectos del Impuesto pérdidas patrimoniales, al tratarse de una aplicación o consumo de renta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.5.b) de la LIRPF, ni tampoco gastos deducibles, fuera de supuestos específicos como, entre otros, los rendimientos de actividades económicas, distintos de los analizados en el presente procedimiento.

Sin embargo, de admitirse el criterio establecido por el TEAR de Castilla y León y el de Murcia, 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, lo que además tendría como efecto la existencia de una clara discriminación frente a la parte vencedora en el juicio que no hubiera obtenido a su favor una condena en costas, que no podría computarse los gastos incurridos en el proceso como pérdida patrimonial o gasto deducible, mientras que la parte vencedora en el juicio con condena en costas a su favor, sí podría disminuir sus ganancias patrimoniales en el importe de los gastos procesales incurridos.

A lo anterior se une que la admisión del criterio del TEAR de Castilla y León y Murcia podría llevar al reflejo de pérdidas patrimoniales en aquellos casos en los que el Juzgado fijara un importe inferior al de los costes procesales efectivamente incurridos (por no admitir el Juzgado determinados gastos, lo que prevén las Leyes procesales), lo que equivaldría al reflejo como pérdidas patrimoniales de una parte de dichos gastos (los no cubiertos con la condena en costas), vulnerándose así el referido artículo 33.5.b) de la LIRPF, al tratarse dichos gastos de aplicaciones o consumos de renta.

En relación con lo expresado en los párrafos anteriores, no puede dejar de mencionarse aquí además que las indemnizaciones por daños exentas se concretan en daños personales (físicos, psíquicos y morales) en el ámbito de la responsabilidad civil y en el de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas: letras d) y q) del artículo 7 de la LIRPF.

- Por otro lado, la extensión del criterio establecido por ambos Tribunales, consistente en minorar las ganancias patrimoniales correspondientes a la obtención de importes compensatorios de gastos, en el importe de dichos gastos, llevaría a la no existencia de gravamen en todas las subvenciones y ayudas públicas destinadas a la financiación de gastos del beneficiario de la subvención, aunque dichos gastos no tuvieran la consideración de pérdidas patrimoniales o de gastos deducibles para el cálculo de rendimientos.

Así ocurriría en las ayudas dinerarias destinadas a subvencionar gastos específicos de transporte, de cuidado de hijos, de alimentación, etcétera.

Y tampoco podrían dar lugar a ganancias patrimoniales las ayudas dinerarias destinadas a financiar la adquisición de elementos patrimoniales (Plan Renove para la adquisición de automóviles, ayudas para adquisición de electrodomésticos, ascensores, etc.) al deberse, de seguirse dicho criterio, minorar la ganancia patrimonial correspondiente al importe obtenido, en el valor de adquisición del elemento patrimonial.

La no existencia de ganancia patrimonial en ambos casos derivaría de que el importe de la subvención nunca podría ser superior al coste del gasto o activo subvencionados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE de 18 de noviembre), que prohíbe las subvenciones por cuantía superior a la actividad subvencionada, por lo que en ningún caso, como se ha referido, se produciría una ganancia patrimonial y sí una posible pérdida.

La extensión de dicho criterio también llevaría al necesario planteamiento de la inexistencia de gravamen de otros rendimientos cuya percepción va destinada a cubrir gastos del contribuyente. Así ocurriría en los rendimientos de trabajo dinerarios satisfechos por el empleador para compensar gastos particulares del empleado y no deducibles (de vivienda, transportes, estudios, etc.); las anualidades por alimentos no exentas, que actualmente tributan como rendimientos de trabajo (artículo 17.2.f) de la LIRPF), o las becas no exentas cuyo importe se determina en función de los gastos de estudio efectivamente realizados, que también tienen en la actualidad el tratamiento de rendimientos de trabajo (artículo 17.2.h) de la LIRPF).

- Por último, la inexistencia en la práctica, como se ha referido, de una ganancia patrimonial en la parte que ha vencido en costas, haría necesario plantearse la consideración actual de la existencia de una pérdida patrimonial en la parte condenada a satisfacerlas, dado el carácter correlativo de la ganancia y pérdida patrimoniales referidas.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera que debe confirmarse el criterio establecido por el TEAR de Madrid, antes expuesto, rechazando el de los dos restantes Tribunales. >

Mientras que en las suyas de escrito de fecha 18 de diciembre de 2019, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. argumentó que:

< Primera.- Los conceptos de ganancia y pérdida patrimonial, así como el cálculo de las mismas, se encuentran regulados en el artículo 33 y siguientes 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).

El artículo 33.1 de LIRPF define las ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos: "..."

Asimismo, el artículo 40 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, tratan también cuestiones concretas referidas a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Segunda.- En el supuesto de las costas judiciales recibidas por un contribuyente que ha resultado vencedor de un pleito, es claro que nos encontramos en el apartado b) del artículo 34.1 de la LIRPF, ya que no ha existido ninguna transmisión, ni onerosa ni lucrativa.

Por tanto, las costas constituyen una ganancia patrimonial que deberá reconocerse por su valor de mercado que, en el caso del dinero, será su valor facial, sin que corresponda realizar ningún tipo de minoración al mismo.

Por ello, este Departamento de Gestión Tributaria está de acuerdo con el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos (DGT) en un gran número de consultas vinculantes, siendo la más reciente la V1776-19, de fecha 11 de julio de 2019:

.../...

Tercera.- No hay que perder de vista, tal y como indica la DGT, que el pago de las costas supone una pérdida patrimonial deducible en su totalidad para el pagador de las mismas, tal y como se establece en la consulta vinculante V0844-19, de 23 de abril de 2019:

.../...

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento entiende correcto el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución 28/6831/2017, de 25 de septiembre de 2019, y considera que las costas judiciales constituyen una ganancia patrimonial para el vencedor de un pleito, en los términos del artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo la consideración de crédito a su favor, por lo que se deben com0utar en su totalidad. >

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.

Cuestión o cuestiones relativas al tratamiento que a las costas procesales debe dárseles en el I.R.P.F.; cuyo examen, toda vez que como -ex. art.13 "Calificación" de la Ley 58/2003- "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado", debe comenzar por recordar en qué consisten y cuáles son la naturaleza jurídica de las "costas procesales" y de la "condena en costas".

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.

En el ámbito civil, todo lo relativo a las "costas procesales" se regula en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo art. 241 dispone:

"Artículo 241. Pago de las costas y gastos del proceso.

1. Salvo lo dispuesto en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, cada parte pagará los gastos y costas del proceso causados a su instancia a medida que se vayan produciendo.

Se considerarán gastos del proceso aquellos desembolsos que tengan su origen directo e inmediato en la existencia de dicho proceso, y costas la parte de aquéllos que se refieran al pago de los siguientes conceptos:

- 1.º Honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas.
 - 2.º Inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso.
 - 3.º Depósitos necesarios para la presentación de recursos.
 - 4.º Derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso.
 - 5.º Copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos.
 - 6.º Derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso.
 - 7.º La tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, cuando sea preceptiva. No se incluirá en las costas del proceso el importe de la tasa abonada en los procesos de ejecución de las hipotecas constituidas para la adquisición de vivienda habitual. Tampoco se incluirá en los demás procesos de ejecución derivados de dichos préstamos o créditos hipotecarios cuando se dirijan contra el propio ejecutado o contra los avalistas.
2. Los titulares de créditos derivados de actuaciones procesales podrán reclamarlos de la parte o partes que deban satisfacerlos sin esperar a que el proceso finalice y con independencia del eventual pronunciamiento sobre costas que en éste recaiga."

Precepto que en el segundo párrafo de su primer apartado nos dice que no son lo mismo costas procesales que gastos del proceso, siendo aquéllas exclusivamente las que ese apartado 1 de ese art. 241 contempla como tales, mientras que los gastos del proceso pueden ser más amplios, como los gastos en que se haya incurrido pero que queden fuera del proceso, por ejemplo, los de consultas profesionales jurídicas o no jurídicas que se hayan efectuado antes de interponerlo, o más prosaicamente lo que cuesta el poder notarial que ha de hacerse para habilitar al procurador que preceptivamente tiene que intervenir.

Y precepto que en el primer párrafo de ese apartado 1 nos dice que, de esos gastos y costas, cada una de las partes del proceso debe ir pagando todas las partidas que se vayan causando a instancia suya, de suerte que -ex. apartado 2- los acreedores de esas partidas podrán exigir las del litigante que corresponda sin necesidad de que termine el proceso.

De lo dicho se exceptúa a los obtengan el beneficio de la "asistencia jurídica gratuita".

Por otra parte, el tema "De la condena en costas" se regula en sus arts. del 394 al 398, el primero de los cuales -el 394- dispone:

"1. En los procesos declarativos, las costas de la primera instancia se impondrán a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que el tribunal aprecie, y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

2. Si fuere parcial la estimación o desestimación de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, a no ser que hubiere méritos para imponerlas a una de ellas por haber litigado con temeridad.

3. Cuando, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, se impusieren las costas al litigante vencido, éste sólo estará obligado a pagar, de la parte que corresponda a los abogados y demás profesionales que no estén sujetos a tarifa o arancel, una cantidad total que no exceda de la tercera parte de la cuantía del proceso, por cada uno de los litigantes que hubieren obtenido tal pronunciamiento; a estos solos efectos, las pretensiones inestimables se valorarán en 18.000 euros, salvo que, en razón de la complejidad del asunto, el tribunal disponga otra cosa.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el tribunal declare la temeridad del litigante condenado en costas.

Cuando el condenado en costas sea titular del derecho de asistencia jurídica gratuita, éste únicamente estará obligado a pagar las costas causadas en defensa de la parte contraria en los casos expresamente señalados en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita.

4. En ningún caso se impondrán las costas al Ministerio Fiscal en los procesos en que intervenga como parte."

Los artículos 395 y siguientes regulan su imposición para los casos de allanamiento, desestimación, apelaciones, y recursos: extraordinario por infracción procesal y de casación.

El criterio general es el del vencimiento, al que pierde el pleito se le condenará en costas, a pagar las de su oponente (primer inciso del apartado 1), salvo que el Tribunal considere que no debe ser así por tratarse de un caso jurídicamente dudoso (segundo inciso), y se le impondrán en todo caso si el Tribunal aprecia en el perdedor temeridad o mala fe (apartado 3). Criterios objetivo, el del vencimiento, y subjetivo, el de la temeridad o mala fe, que no son precisamente novedosos, pues provienen del derecho romano: "omnis litigator victus debet impensas" y "de poena temere litigantium".

El acreedor del importe al que asciendan esa condena en costas judiciales es siempre el litigante beneficiado por esa condena, el que ha ganado el juicio, y no su letrado y los demás causantes de tales costas, a los que, a todos ellos, tendrá que pagarles él, sin que puedan dirigirse directamente contra el litigante vencido (STS de: 11/02/1992, 11/04/1992 09/07/1992, 27/03/2000, y otras muchas).

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 indisolublemente 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.

Aunque lo que acabamos de expresar no es propiamente así en todo caso, pues, si alguno de esos litigantes ejerce una actividad empresarial y el litigio en cuestión se produce por hechos relativos a esa actividad, para él esas costas y gastos procesales serán unos gastos de la actividad, en principio, deducibles (arts. 28.1 de la Ley 35/2006 y 10.3 del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.). Y otro tanto puede decirse si esas costas se producen en el ámbito de unos rendimientos por el arrendamiento de unos inmuebles, que cumplan los requisitos del art. 27.2 de la Ley 35/2006; supuesto relevante pues es un ámbito en el que los litigios judiciales no son infrecuentes. Así como los gastos de defensa jurídica del artículo 19.2 e) de la LIRPF.

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 L.E.C.) 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.

La DGT y el Director de Gestión consideran como una importante razón que avala su opinión de que no debe permitirse la deducción de tales gastos -y transcribimos del Director- el que:

< Tercera.- No hay que perder de vista, tal y como indica la DGT, que el pago de las costas supone una pérdida patrimonial deducible en su totalidad para el pagador de las mismas, tal y como se establece en la consulta vinculante V0844-19, de 23 de abril de 2019. >

Un argumento que no se puede compartir. Como fruto de la condena en costas a la que se ve sometido, el litigante perdedor tiene una pérdida patrimonial cuya deducibilidad fiscal no se cuestiona, y en paralelo el litigante vencedor tiene una ganancia patrimonial por la que debe tributar, algo que tampoco se cuestiona; existencia de unas equivalentes y recíprocas pérdida y ganancia patrimoniales, que da respuesta a la objeción de la D.G.T. y del Director de Gestión. Resultando que lo que aquí se cuestiona, de si a la hora de tributar por su ganancia patrimonial el vencedor puede deducirse las partidas en que incurrió comprendidas en las costas que recibe, queda fuera de la equivalencia y reciprocidad entre esa pérdida y esa ganancia patrimonial.

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.

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo <tendría como efecto la existencia de una clara discriminación frente a la parte vencedora en el juicio que no hubiera obtenido a su favor una condena en costas, que no podría computarse los gastos incurridos en el proceso como pérdida patrimonial o gasto deducible, mientras que la parte vencedora en el juicio con condena en costas a su favor, sí podría disminuir sus ganancias patrimoniales en el importe de los gastos procesales incurridos>; y efectivamente hay un claro trato diferente, pero no tributario, sino civil y procesal, atendiendo a lo que dispone el art. 394.1 de la Ley 1/2000 en sus dos incisos: (I) "1. En los procesos declarativos, las costas de la primera instancia se impondrán a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, y (II) "salvo que el tribunal aprecie, y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En el primero (I) la causa torpe a la hora de pleitear es sólo de un litigante, que pierde el pleito y al que han de imponerse las costas; mientras que en el segundo (II), hay un cierto concurso de culpas torpes a la hora de litigar, de suerte que, sin perjuicio de que uno gane el pleito y otro lo pierda, la cosa no debía ser tan clara, pues "el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Y ante esa solución procesal, que tiene ese claro motivo diferenciador, lo que resulta una clara discriminación es tratar en el ámbito tributario a los dos litigantes igual.

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo <podría llevar al reflejo de pérdidas patrimoniales en aquellos casos en los que el Juzgado fijara un importe inferior al de los costes procesales efectivamente incurridos (por no admitir el Juzgado determinados gastos, lo que prevén las Leyes procesales), lo que equivaldría al reflejo como pérdidas patrimoniales de una parte de dichos gastos (los no cubiertos con la condena en costas)>; situación imposible con la solución que este Tribunal preconiza de que al litigante vencedor debe permitírsele deducir del importe que, como costas, reciba, los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo.

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo obvia el que <las indemnizaciones por daños exentas se concretan en daños personales (físicos, psíquicos y morales) en el ámbito de la responsabilidad civil y en el de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas: letras d) y q) del artículo 7 de la LIRPF>; sin embargo, no cabe tal objeción, pues ni el T.E.A.R. de Castilla y León ni el de Murcia fundaron en ningún momento lo que resolvieron en que un importe recibido como costas procesales pudiera tratarse de una indemnización exenta. Y lo mismo ocurre con lo que este Tribunal preconiza, en que en ningún momento nos hayamos pronunciado en tal sentido.

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo <llevaría a la no existencia de gravamen en todas las subvenciones y ayudas públicas destinadas a la financiación de gastos del beneficiario de la subvención, aunque dichos gastos no tuvieran la consideración de pérdidas patrimoniales o de gastos deducibles para el cálculo de rendimientos. Así ocurriría en las ayudas dinerarias destinadas a subvencionar gastos específicos de transporte, de cuidado de hijos, de alimentación, etcétera. Y tampoco podrían dar lugar a ganancias patrimoniales las ayudas dinerarias destinadas a financiar la adquisición de elementos patrimoniales (Plan Renove para la adquisición de automóviles, ayudas para adquisición de electrodomésticos, ascensores, etc.) al deberse, de seguirse dicho criterio, minorar la ganancia patrimonial correspondiente al importe obtenido, en el valor de adquisición del elemento patrimonial. La no existencia de ganancia patrimonial en ambos casos derivaría de que el importe de la subvención nunca podría ser superior al coste del gasto o activo subvencionados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE de 18 de noviembre), que prohíbe las subvenciones por cuantía superior a la actividad subvencionada, por lo que en ningún caso, como se ha referido, se produciría una ganancia patrimonial y sí una posible pérdida>.

En ese argumento la DGT apela al tratamiento de lo que son unas auténticas "donaciones modales", con las que las administraciones públicas incentivan determinadas actuaciones de los ciudadanos; por ejemplo, el Plan Renove (actual Plan PIVE), con el que la Administración -y no es preciso entrar aquí en más detalles- da un determinado importe al que adquiere un vehículo nuevo menos contaminante. Se trata de una donación modal. La Administración da una ayuda para comprar un coche, y sólo si se compra. Pero si dos personas compran dos coches iguales, una acogiéndose al Plan Renove y otra no, ambas compran el mismo coche, y como la primera recibe un importe como ayuda de la Administración, evaluable en lo que paga de menos por ese coche, tiene que tributar por tal importe; y no se puede deducir nada, igual que no puede deducírselo la otra persona que compra un coche igual y lo paga íntegramente, porque para las dos la adquisición de vehículos por los particulares será renta consumida y, por tanto, fiscalmente no deducible (art. 33.5.b Ley 35/2006). Eso es así; pero eso no tiene nada que ver con lo que aquí venimos examinando. Son dos supuestos con naturaleza jurídica radicalmente distinta: resarcitoria uno y de donación modal el otro. Y por ello no se puede compartir tal argumento de la DGT.

Dice la DGT que la extensión del criterio contrario al suyo <también llevaría al necesario planteamiento de la inexistencia de gravamen de otros rendimientos cuya percepción va destinada a cubrir gastos del contribuyente. Así ocurriría en los rendimientos de trabajo dinerarios satisfechos por el empleador para compensar gastos particulares del empleado y no deducibles (de vivienda, transportes, estudios, etc.); las anualidades por alimentos no exentas, que actualmente tributan como rendimientos de trabajo (artículo 17.2.f) de la LIRPF), o las becas no exentas cuyo importe se determina en función de los gastos de estudio efectivamente realizados, que también tienen en la actualidad el tratamiento de rendimientos de trabajo (artículo 17.2.h) de la LIRPF)>; argumento que merece un comentario similar al anterior; si un trabajador está recibiendo un determinado sueldo, y a partir de un determinado momento su empleador decide pagarle el arrendamiento de la vivienda que ocupa, ese trabajador obtendrá, a partir de ese momento, una renta del trabajo superior, por la que tendrá que tributar (por la que venía cobrando más el incremento) sin que pueda deducirse el importe de la renta de la vivienda, como no podía deducírsela cuando la pagaba él. Y de nuevo, como antes, eso es así, pero eso no tiene nada que ver con lo que aquí venimos examinando; son otra vez dos supuestos con naturaleza jurídica radicalmente distinta: resarcitoria uno y retributiva u onerosa el otro. Argumento que, por tanto, tampoco cabe compartir.

Y por ello este Tribunal Central considera que el tratamiento correcto es el que antes ha expuesto.

SEXTO.- Las consecuencias tributarias de las costas del ámbito penal.

El Código penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y en adelante el CP) en sus arts. del 123 al 126 dispone que:

"Artículo 123.

Las costas procesales se entienden impuestas por la ley a los criminalmente responsables de todo delito.

Artículo 124.

Las costas comprenderán los derechos e indemnizaciones ocasionados en las actuaciones judiciales e incluirán siempre los honorarios de la acusación particular en los delitos sólo perseguibles a instancia de parte.

Artículo 125.

Cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el período e importe de los plazos.

Artículo 126.

1. Los pagos que se efectúen por el penado o el responsable civil subsidiario se imputarán por el orden siguiente:

- 1.º A la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios.
- 2.º A la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa.
- 3.º A las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago.
- 4.º A las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados.
- 5.º A la multa.

2. Cuando el delito hubiere sido de los que sólo pueden perseguirse a instancia de parte, se satisfarán las costas del acusador privado con preferencia a la indemnización del Estado. Tendrá la misma preferencia el pago de las costas procesales causadas a la víctima en los supuestos a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Estatuto de la Víctima del Delito."

Mientras que la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 y en adelante LECr) dispone al respecto lo siguiente:

"Artículo 239.

En los autos o sentencias que pongan término a la causa o a cualquiera de los incidentes deberá resolverse sobre el pago de las costas procesales.

Artículo 240.

Esta resolución podrá consistir:

- 1.º En declarar las costas de oficio.
 - 2.º En condenar a su pago a los procesados, señalando la parte proporcional de que cada uno de ellos deba responder, si fuesen varios.
- No se impondrán nunca las costas a los procesados que fueren absueltos.
- 3.º En condenar a su pago al querellante particular o actor civil.

Serán éstos condenados al pago de las costas cuando resultare de las actuaciones que han obrado con temeridad o mala fe.

Artículo 241.

Las costas consistirán:

- 1.º En el reintegro del papel sellado empleado en la causa.
- 2.º En el pago de los derechos de Arancel.
- 3.º En el de los honorarios devengados por los Abogados y peritos.
- 4.º En el de las indemnizaciones correspondientes a los testigos que las hubiesen reclamado, si fueren de abono, y en los demás gastos que se hubiesen ocasionado en la instrucción de la causa.

Artículo 242.

Cuando se declaren de oficio las costas no habrá lugar al pago de las cantidades a que se refiere los números 1 y 2 del artículo anterior.

Los Procuradores y Abogados que hubiesen representado y defendido a cualquiera de las partes, y los Peritos y testigos que hubiesen declarado a su instancia, podrán exigir de aquélla, si no se le hubiere reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, el abono de los derechos, honorarios e indemnizaciones que les correspondieren, reclamándolos del Juez o Tribunal que conociese de la causa.

Se procederá a su exacción por la vía de apremio si, presentadas las respectivas reclamaciones y hechas saber a las partes, no pagasen éstas en el término prudencial que el Secretario judicial señale, ni tacharen aquéllas de indebidas o excesivas. En este último caso se procederá con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El Secretario judicial que interviniere en la ejecución de la sentencia hará la tasación de las costas de que habla el número 1 y 2 del artículo anterior. Los honorarios de los Abogados y Peritos se acreditarán por minutas firmadas por los que los hubiesen devengado. Las indemnizaciones de los testigos se computarán por la cantidad que oportunamente se hubiese fijado en la causa. Los demás gastos serán regulados por el Secretario judicial, con vista de los justificantes.

Artículo 245.

Aprobadas o reformadas la tasación y regulación, se procederá a hacer efectivas las costas por la vía de apremio establecida en la Ley de Enjuiciamiento Civil con los bienes de los que hubiesen sido condenados a su pago.

Artículo 246.

Si los bienes del penado no fuesen bastantes para cubrir todas las responsabilidades pecuniarias, se procederá, para el orden y preferencia de pago, con arreglo a lo establecido en los artículos respectivos del Código 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.

Y eso hace que los temas de las costas procesales y de la imposición de las mismas difieran algo de cómo funcionan en el orden civil.

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 particular 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.

Si, en los términos expuestos, es el condenado el que efectivamente paga las costas atribuibles las personas que hayan ejercido la acusación particular, para éstas no se habrá producido incidencia relevante alguna desde el punto de vista tributario, pues nada habrán recibido. Mientras que los gastos en que hubieran podido incurrir y que no les hayan debido resarcirseles serán para ellos, como en el ámbito civil, renta consumida y por tanto no deducible (art. 33.5.b de la Ley 35/2006).

Ahora bien, si alguno de los querellantes particulares o actores civiles hubiera pagado, anticipándolos, alguno de los gastos ocasionados a instancia suya, resulta evidente que sería a ellos a los que el condenado tendría que resarcirles por los importes comprendidos en las costas penales; lo que implicaría para aquéllos -querellantes particulares o actores civiles- las mismas consecuencias, es decir que debe permitírseles deducir de los importes que reciban en concepto de costas penales, los gastos en que hayan incurrido con motivo del juicio penal, importe deducibles que podrán alcanzar como máximo a los importes que reciban, 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 (art. 33.5.b Ley 35/2006), y, por no tanto, "no deducible" en su I.R.P.F.

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.

Si no hay condena del hasta entonces presunto responsable, las costas se impondrán de oficio, con lo que se hará cargo de ellas el Estado, salvo los gastos de los procuradores, abogados, peritos y testigos de las partes; gastos, éstos, de los que cada parte tendrá que hacerse cargo de los suyos (art. 242 de la LECr). Costas propias que, como siempre, serán para ellas renta consumida no deducible (art. 33.5.b).

De lo dicho en el párrafo anterior, se excluye el caso de que el Tribunal considere que el querellante particular o actor civil han obrado con temeridad o mala fe, en cuyo caso deberá -ex. Art. 240.3º de la LECr- condenarles a ellos al pago de las costas, rigiendo aquí claramente el criterio subjetivo, pues esa condena en costas sólo se producirá en los casos dichos de que el Tribunal haya considerado que actuado con temeridad o mala fe.

Y estaremos como antes, sólo que ahora cambiando los sujetos.

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.

Costas que se regulan en la correspondiente ley procesal, concretamente en el art. 139 y último, antes de las D.A.'s, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; artículo que dispone:

"1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

2. En los recursos se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

3. En el recurso de casación se impondrán las costas de conformidad con lo previsto en el artículo 93.4.

4. La imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima.

5. Para la exacción de las costas impuestas a particulares, la Administración acreedora utilizará el procedimiento de apremio, en defecto de pago voluntario.

6. En ningún caso se impondrán las costas al Ministerio Fiscal.

7. Las costas causadas en los autos serán reguladas y tasadas según lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil."

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.

Sólo una mención especial, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, regula en el Capítulo IV de su Título Preliminar, lo que ese Capítulo IV, lleva por título "De la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas", que establece la posibilidad de que en algunos casos los interesados tengan que ser indemnizados de las lesiones que hayan sufrido como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos; indemnizaciones que tampoco serán costas procesales, y que, además, podrán, en su caso, verse acompañadas de unas auténticas costas procesales que a la Administración Pública concernida puedan imponérsele en el marco de la pertinente reclamación; indemnizaciones cuyas consecuencias tributarias quedan de nuevo fuera de la presente reclamación.

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 judiciales 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.

