

Tratamiento fiscal de las costas judiciales

José Ignacio Atienza López

*Letrado de la Administración de Justicia.
Juzgado de 1.ª Instancia n.º 41 de Madrid*

Extracto

El presente caso práctico incide acerca de la problemática que surge a la hora de realizar, por parte del vencedor de un pleito, la declaración fiscal anual de aquellas cantidades que ha recibido en concepto de costas y que le han sido entregadas por el juzgado como tal vencedor. Las cantidades percibidas por tal concepto han de ser consideradas una ganancia patrimonial conforme al artículo 33 de la LIRPF por la diferencia entre el importe de tales costas fijadas por el tribunal y los gastos en que hubiere incurrido en el proceso judicial en cuanto gastos de asistencia jurídica judicial y extrajudicial en que haya incurrido el obligado tributario. Delimitación de si las costas procesales deben suponer un aumento en la base imponible general declarada en el importe de las ganancias patrimoniales. De tal importe, el vencedor siempre podrá deducirse los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito con el tope máximo de deducción del importe que reciba.

Palabras clave: costas judiciales; gastos del proceso; declaración tributaria.

Fecha de entrada: 15-07-2020 / Fecha de aceptación: 29-07-2020

Enunciado

Juan era la parte demandante de un pleito civil en el cual venció, habiendo recibido del juzgado un total de 26.228 euros en concepto de costas judiciales; en su declaración tributaria de IRPF correspondiente al año 2014, Juan declaró como ganancia patrimonial ese importe de costas, tributando por ello conforme a la normativa de IRPF.

Juan ha solicitado una rectificación a su declaración correspondiente a dicho ejercicio fiscal, por entender que tiene derecho a que le sea devuelta una determinada cantidad, ya que de la cantidad recibida por costas, no dedujo los importes que hubo de aplicar como gastos que tuvo al interponer su demanda y restantes gastos adelantados por él a este fin, tanto judiciales como extrajudiciales.

Por la autoridad tributaria se le ha denegado esta rectificación por entender que las costas percibidas por Juan constituyen una ganancia patrimonial, sin que proceda la deducción de los gastos en que efectivamente haya incurrido, debiendo esta ganancia formar 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.

Juan quiere impugnar esta denegación de la rectificación solicitada. Informemos sobre la cuestión.

Cuestiones planteadas:

- Las costas judiciales como ganancia patrimonial a declarar en el IRPF del vencedor del pleito. Su tratamiento fiscal.
- Posibilidad de deducir de las costas, los gastos en que el vencedor incurrió durante el proceso. Derecho a la rectificación de la declaración por este motivo.
- Normativa aplicable y jurisprudencia en esta materia.

Solución

Entendemos razonable delimitar primeramente la naturaleza jurídica de la condena en costas, respecto de la cual se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones. Así, en el Auto de 9 de febrero de 2012 (recurso de revisión 4239/2009), 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).

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), 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 (rec. núm. 3214/1999), 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 solo 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 como de la Ley de enjuiciamiento criminal.

Aclarado lo anterior, la cuestión controvertida se centra en determinar, a la hora de tributar por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), 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 (LIRPF), 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 IRPF; 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 consiste y cuál es 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.

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 derechos 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 esta que, por aplicación de las reglas de distribución de la carga de la prueba (art. 105 LGT), corresponde al propio obligado tributario.

Las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR), así como las consultas vinculantes de la Administración tributaria, no han participado de estas tesis; así, la Resolución del TEAR de Madrid de 25 de septiembre de 2019 señala que 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 de diciembre de 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 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 LIRPF, 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 aquel, 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 de noviembre de 2016 el TEAR 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 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 aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos», y señala en el artículo 37.1 l) que «en las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos».

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 n.º ... 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 núm. V0999-16, de 14 de marzo.

No obstante, la cuestión debemos entenderla resuelta con la Resolución de 1 de junio de 2020 del TEAC, de acuerdo con la cual, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, 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 resarcan todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

Juan debe verse beneficiado por la rectificación que solicita.

Sentencias, autos y disposiciones consultadas

- Ley 1/2000 (LEC), art. 241.
- Ley 58/2003 (LGT), art. 105.
- Ley 35/2006 (IRPF), arts. 14 y 33.
- STS de 10 de abril de 2000.
- AATS, Sala 1.^a, de 2 de noviembre de 2006, 9 de febrero de 2012 y 21 de abril de 2016.
- Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020.
- Resoluciones del TEAR de Castilla y León de 30 de noviembre de 2016, de Murcia de 11 de enero de 2019 y de Madrid de 25 de septiembre de 2019.