



Roj: **STS 3511/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3511**

Id Cendoj: **28079130022023100256**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/07/2023**

Nº de Recurso: **515/2022**

Nº de Resolución: **1091/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2883/2021,**
ATS 11073/2022,
STS 3511/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.091/2023

Fecha de sentencia: 24/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 515/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 515/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1091/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **515/2022**, interpuesto por el procurador don Jaime Briones Méndez, en representación de don **Juan Ignacio**, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 208/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la **DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA**, representada por el procurador don Jesús López Gracia.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó parcialmente el recurso núm. 208/2019 deducido frente al acuerdo, de 19 de diciembre de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, TEAFV), por el que se desestimó la reclamación NUM000, planteada contra acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2016.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo planteado por el procurador de los tribunales don Jaime Villaverde Ferreiro, actuando en nombre y representación de don Juan Ignacio, contra el acuerdo, de diecinueve de diciembre de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, por el que se desestimó la reclamación NUM000, planteada contra el acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2016:

1º) Anulamos, por ser disconforme a derecho, el acuerdo impugnado, y ordenamos la práctica de una nueva liquidación en la que habrán de tenerse en cuenta, como gastos deducibles, los intereses de demora derivados de la deuda tributaria correspondiente al IVA de los años 2010 a 2013.

2º) No hacemos expresa imposición de las costas causadas en la tramitación del presente procedimiento".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Jaime Villaverde Ferreiro, en representación de don Juan Ignacio, asistido de la letrada doña María Irache Celaya Acordarrementería, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y del artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"] y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

Razona que tal infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia, y que, aunque la normativa invocada como infringida es de naturaleza foral, guarda identidad sustantiva con el artículo 28 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 de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"] y del artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 11 de enero de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido don Juan



Ignacio , como parte recurrente, y la Diputación Foral de Bizkaia, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 13 de julio de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOV de 13 de diciembre) ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (BOV de 13 de diciembre) ["NF 11/2013"], y del artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (BOV de 11 de marzo) ["NF 20/2005"], en tanto guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 26 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Jaime Briones Méndez, en representación de don Juan Ignacio , interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 4 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que la cuestión debatida ante la Sala de instancia fue si los gastos por intereses de demora satisfechos por el recurrente-persona física resultantes de las liquidaciones derivadas de las actas de inspección dictadas en 2016 por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, correspondientes al IRPF e IVA de ciertos ejercicios, resultaban deducibles, como gasto que son, en la determinación del rendimiento de actividades económicas en el IRPF del recurrente. En cuanto al origen de los gastos por intereses de demora recuerda que el recurrente fue objeto de un procedimiento inspector por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia, consecuencia del cual se le incrementó el rendimiento de su actividad económica como abogado en ejercicio, resultando determinados importes a ingresar en concepto de cuota por IRPF derivada de su actividad profesional e IVA no repercutido en el mismo ejercicio profesional, según el detalle que incorpora.

Afirma que la interpretación conjunta del art. 28.1.a) de la NF 13/2013, en relación con el art. 15.3 de la NIF 11/2013, lleva a la conclusión de que las personas físicas que desarrollan una actividad económica y que, por ello, deben cumplir con las obligaciones que les impone el Código de Comercio y restante normativa mercantil, en el caso del recurrente consistente en la actividad profesional de abogado en ejercicio, deben determinar a efectos tributarios su rendimiento neto en aplicación de la NF 13/2013 y la NF 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, mientras que la sentencia recurrida "obviando ...la aplicación de los preceptos que consideramos infringidos considera que no resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la deducibilidad de los intereses de demora en sede del Impuesto sobre Sociedades".

Sostiene que resulta necesario para la resolución de este recurso el reconocimiento previo de la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF para, dando un paso más, aplicar la doctrina del Tribunal Supremo ya expuesta, relativa a la deducción de intereses de demora en sede de personas jurídicas, que el recurrente cree procedente también para las personas físicas que se encuentran en su misma situación. Esgrime que queda fuera del debate del presente recurso de casación, la consideración de que los intereses de demora en IRPF procedan de la regularización del rendimiento neto de la actividad económica del recurrente.

En segundo término, señala que la sentencia recurrida infringe la doctrina jurisprudencial relativa a la naturaleza deducible de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades, que considera extensible al IRPF en materia de determinación del rendimiento de la actividad económica.

Termina suplicando a la Sala:



"[...] estime la infracción del art. 28.1 a) de la NF 13/2013 en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la NF 11/2013 y el artículo 26 de la NF 2/2005, por parte de la Sentencia de 28 de octubre de 2021, previa su revocación únicamente en la parte relativa a la deducibilidad de los intereses de demora de las liquidaciones de IRPF; y proceda, en consecuencia, a estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte en los términos planteados en la demanda [...]".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Jesús López Gracia, en representación de la Diputación Foral de Bizkaia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito registrado el 25 de noviembre de 2022, en el que aduce que no procede la deducibilidad de los intereses de demora a fin de determinar el rendimiento de la actividad económica, independientemente de su origen, aunque los únicos rendimientos objeto de gravamen provengan del rendimiento de la actividad económica.

Considera que los intereses se calculan sobre la totalidad de la cuota, que es el resultado de la suma entre la cuantía que resulta a ingresar tras la comprobación realizada más la devolución obtenida previamente por el contribuyente, de conformidad con lo previsto en el artículo 26.2 NFGT. A fin de determinar esa cuota se tiene en cuenta, además del rendimiento de la actividad económica, otros conceptos tales como los ingresos de capital inmobiliario (en los ejercicios 2012 y 2013), las reducciones por aportaciones a los planes de previsión social, la situación familiar (deducción por descendientes), las retenciones o la inversión en vivienda.

Alega que nada tiene que objetar a la naturaleza indemnizatoria y no punitiva de los intereses de demora y que no se ha producido la infracción del artículo 28.1.a) de la Norma Foral 13/2013, en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013 y el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, toda vez que la doctrina del Tribunal Supremo, recogida en sentencia 591/2021, de 29 de abril, dictada en el recurso de casación nº 463/2020, entre otras, relativa a que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, "*no resulta trasladable, como pretende la actora, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*", dado que el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas gravan hechos imponible diferentes.

Sostiene que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene como objeto la totalidad de la renta del contribuyente, y no únicamente los beneficios de la actividad económica, por lo que no se puede apreciar que exista correlación entre los intereses de demora procedentes del acta levantada por este impuesto, y los rendimientos que componen la renta de las personas contribuyentes. Además, a fin de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la normativa no hace distinción alguna en función del origen que puedan tener las rentas que la integran, mientras que la base imponible total en el IRPF, es el resultado de sumar bases imponibles parciales.

Asimismo, señala que aún en el supuesto de que sólo existieran rentas derivadas de la actividad profesional, tampoco puede concluirse que son gastos necesarios para el desarrollo de la actividad ya que la obligación de contribuir al pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es personal.

Afirma que si bien es cierto que el artículo 28.1.a) de la Norma foral 13/2013, se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad económica, sin embargo, por los motivos expuestos, no puede considerarse que los intereses de demora derivados de un procedimiento de comprobación del IRPF sean susceptibles de minorar como gasto el rendimiento de la actividad económica de la persona física obligada tributaria, pues los intereses de demora procedentes de un acta de comprobación de IRPF no están vinculados con el ejercicio de la actividad económica, independientemente de su origen, aunque los únicos rendimientos objeto de comprobación y modificación provengan del rendimiento de la actividad económica.

Concluye que "[...] no se ha producido infracción jurisprudencial alguna relativa a la naturaleza deducible de los intereses de demora, ni de los artículos 28.1.a) de la Norma Foral 13/2013, en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013 y el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005".

En último término, alega que "[...] la interpretación pretendida por la actora es susceptible de ir en contra del principio de igualdad contemplado en el art. 14 de la CE dado que de todos los contribuyentes sujetos por los distintos rendimientos al IPRF (rendimientos de trabajo; de actividades económicas; de capital mobiliario e inmobiliario; ganancias y pérdidas patrimoniales) únicamente podrían deducirse los intereses de demora derivados de comprobaciones de IRPF los que estén ejerciendo una actividad económica, produciéndose situaciones de injusticia tributaria".

Termina solicitando a la Sala:



"[...] dicte sentencia en su día por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida, con condena en costas al recurrente".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 29 de noviembre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al advertir la Sala que no resultaba necesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de mayo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de julio de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por don Juan Ignacio y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El Servicio de Tributos Directos inició en 5 de junio de 2017 un procedimiento de comprobación limitada, siendo su alcance el examen de la partida de gastos financieros de la actividad económica del contribuyente, correspondiente al epígrafe 2 73100 "abogados", hechos constar en su autoliquidación del IRPF del año 2016, para determinar si la inclusión de los mismos se adecua a la normativa vigente, solicitando, a tal efecto, la presentación de copia de las facturas referidas a los citados gastos, al objeto de su examen.

2.2. El contribuyente, en contestación al requerimiento de documentación, en relación a los gastos financieros incluidos en su actividad económica, señaló que correspondían a gastos financieros procedentes de una cuenta de crédito vinculada a la actividad, por importe de 351,82 euros y a intereses de demora tributarios derivados de una inspección tributaria y abonados en el año 2016 por importe de 4.411,19 euros, adjuntando justificantes de los gastos financieros de la cuenta y resumen de las actas de inspección tributaria.

2.3. El 19 de julio de 2017, el Servicio de Tributos Directos practica propuesta de liquidación provisional, en la que rectificó la declaración anteriormente citada, incrementando al rendimiento neto de actividades económicas que pasa de 35.537,11 euros a 39.507,18 euros, con un resultado final a ingresar de 687,15 euros, al no admitir como gastos deducibles por importe de 4411,18 euros, los correspondientes a las actas de inspección, ya que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos y que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad.

2.4. En 16 de agosto de 2017, la parte actora presentó alegaciones a la citada propuesta, señalando que los gastos correspondientes a intereses de demora de las liquidaciones derivadas de las actas de inspección por IRPF e IVA de los años 2010 a 2014, pagadas en el año 2016, son gastos financieros derivados de su actividad económica y como tal deducibles, al amparo de la resolución de 4 de abril de 2016 de la Dirección General de Tributos en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios conforme la LIS de 2014.

2.5. En 9 de octubre de 2017, el Servicio de Tributos Directos practicó liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta, señalando que no se han aportado datos ni medios de prueba que impliquen la modificación o improcedencia de la propuesta de liquidación. Frente a dicha resolución, se interpuso el 14 de noviembre de 2017 recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo del Servicio de Tributos Directos de 29 de enero de 2018.

2.6. Contra el citado acuerdo se promovió en 5 de marzo de 2018 reclamación económico-administrativa ante el TEAFV, que la desestimó en sesión de 19 de diciembre de 2018.

2.7. Frente a la resolución del TEAFV referida, se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 208/2019, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó parcialmente en sentencia de 28 de octubre de 2021, al entender (FJ tercero) que:

"[...] Pues bien, tanto el actor como la demanda están de acuerdo en que, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el recurrente, hay que acudir a la Norma Foral 11/2013, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

La administración niega la posibilidad de deducir esos intereses en ningún caso, y defiende que se trataría de una cuestión controvertida. Es cierto que el problema en cuestión no estaba zanjado cuando las partes plantearon sus posturas en los escritos de demanda y de contestación. Ahora bien, tal y como ya hemos visto, ha quedado definitivamente resuelto por el Tribunal Supremo.

Por otro lado, el TEAF y la administración rechazan la posibilidad de aplicar esta solución, dado que, a su juicio, no habría una correlación entre los gastos y los ingresos. Pues bien, ello es cierto en el caso de los intereses derivados del IRPF (dado que este impuesto grava todas las rentas percibidas por el contribuyente como persona física, y no solo las derivadas de su actividad profesional, de modo que resultaría imposible establecer esa correlación que también exige el Tribunal Supremo en su sentencia). Sin embargo, no puede negarse la existencia de correlación entre los ingresos y gastos en el caso de los intereses de demora derivados del IVA (habida cuenta de que este impuesto está necesariamente vinculado al ejercicio de una actividad empresarial o profesional).

Conforme a lo razonado, procede estimar parcialmente el recurso planteado por don Juan Ignacio . Ello supone que habrá de practicarse nueva liquidación en la cual se tomen en cuenta, como gastos deducibles, los intereses de demora derivados de las deudas tributarias por IVA de los ejercicios 2010 a 2013." (sic).

SEGUNDO.Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, las normas que, en principio, serán objeto de interpretación es (i) el artículo 28.1. a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["NF 13/2013"], en relación con los artículos 15, 31 y 54 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre ["NF 11/2013"], y el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya ["NF 20/2005"], en tanto guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, los artículos 10.3, 15 y 11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (ii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza deducible de los intereses de demora tributarios atendiendo a su naturaleza indemnizatoria y no punitiva.

1.1. El artículo 28 de la NF 13/2013, bajo la rúbrica *Normas para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa*, dispone en el apartado 1.a) que:

"1. Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa, se operará de la siguiente forma:

a) Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las pérdidas por deterioro, las amortizaciones, las cantidades de gasto de arrendamiento, cesión o depreciación a que se refieren la letra a) del apartado dos y la letra a) del apartado tres de la regla 5ª del artículo 27 de esta Norma Foral y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas del artículo anterior."

1.2. A su vez, el artículo 15.3 de la NF 11/2013 señala:

"3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

2. Las normas forales referidas guardan identidad sustantiva con el artículo 28 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, que bajo la rúbrica *Reglas generales de cálculo del rendimiento neto*, dispone que:

"1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

Así como con el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone:



"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión controvertida se centra en determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites.

Es cierto que, como expone el auto de admisión, este recurso suscita una cuestión jurídica similar, aunque referida a otra figura tributaria -impuesto sobre sociedades-, a la de otros recursos admitidos a trámite [*vid.*, entre otros, los autos de 16 de enero de 2019 (RCA 3071/2019; ECLI:ES:TS:2020:231 A), 14 de febrero de 2020 (RCA/5094/2019; ECLI:ES:TS:2020:1452A) y 28 de mayo de 2020 (RCA/463/2020; ECLI:ES:TS:2020:3350 y RCA/558/2020; ECLI:ES:TS:2020:3333A)].

Sin embargo, esta Sala no ha tenido ocasión de pronunciarse todavía en relación a la problemática relativa a la deducción en la determinación del rendimiento de la actividad económica en el IRPF de los gastos por intereses de demora de los contribuyentes personas físicas cuando los mismos derivan de la propia actividad.

En el presente caso, no resulta controvertido que los intereses de demora deducidos como gasto por el recurrente en el IRPF del ejercicio 2016, procedían de la regularización del rendimiento neto de su actividad económica como abogado, habiendo quedado esta cuestión fuera del debate, como así acepta la parte recurrida, que sostiene que no procede la deducibilidad de los intereses de demora a fin de determinar el rendimiento de la actividad económica, independientemente de su origen, aunque los únicos rendimientos objeto de gravamen provengan del rendimiento de la actividad económica.

Por tanto, lo debatido en este recurso casacional consiste en determinar si resultan deducibles de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF los intereses de demora tributarios.

2. El auto de admisión de 13 de julio de 2022 trae a colación la existencia de varios precedentes relativos al impuesto sobre sociedades, cuyas cuestiones fueron reconocidas como investidas de interés casacional en los autos de admisión de 16 de enero de 2019 (RCA 3071/2019; ECLI:ES:TS:2020:231 A), 14 de febrero de 2020 (RCA/5094/2019; ECLI:ES:TS:2020:1452A) y 28 de mayo de 2020 (RCA/463/2020; ECLI:ES:TS:2020:3350 y RCA/558/2020; ECLI:ES:TS:2020:3333A)], en los que se apreció, ciñéndonos al primero de ellos -núm. 3071/2019-, que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de la siguiente cuestión:

"Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites".

3. Pues bien, la sentencia de esta Sala 150/2021, de 8 de febrero, (rec. 3071/2019, ES:TS:2021:433), a la que le han seguido otras posteriores [458/2021, de 30 de marzo (rec. 3454/2019, ES:TS:2021:1233); 591/2021, de 29 abril (rec. 463/2020, ES:TS:2021:1810); 629/2021, de 5 de mayo (rec. 558/2020, ES:TS:2021:1815); 877/2021, de 17 de junio (rec. 1333/2020, ES:TS:2021:2572); 1143/2021, de 17 de septiembre (rec. 5094/2019, ECLI:ES:TS:2021:3459) y 949/2022, de 6 de julio (rec. 3834/2020)], ha puesto fin a la controversia generada en torno a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, y ha declarado que, tanto los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación, como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en el fundamento de derecho tercero, que contiene, en esencia, los siguientes razonamientos para alcanzar la conclusión de la deducibilidad de dicho gasto en el impuesto sobre sociedades y que por su importancia procede reproducir:

"[...] El artículo 4 del TRLRHL (en realidad TRLIS) define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los



preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL (en realidad TRLIS), que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

-Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (letra c).

-Los donativos y liberalidades (letra e).

Esta relación nominal de gastos no deducibles, en lo que ahora importa, coincide en gran parte con lo previsto en el artículo 15 de la actual LIS, puesto que establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (letra c).

e) Los donativos y liberalidades (letra e).

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f).

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

Por tanto, los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS /2014).

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su "animus donandi" o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier



incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Si, como decíamos, hemos de atenernos, a salvo de reglas fiscales específicas correctoras, a lo que de las normas contables se desprende, procede recordar el apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE 6 de noviembre de 1997), que nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario y que dispone:

"(..) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros y gastos asimilados", formando parte del epígrafe II. "Resultados financieros". Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios". Para ello se podrá emplear la cuenta 679. "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (..).

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

"b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores".

Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3:

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.



Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.

La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho".

4. De lo expuesto se desprende que los razonamientos que, en esencia, condujeron a la Sala a alcanzar su decisión, pueden resumirse de la siguiente forma:

i) La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles.

ii) Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible. En efecto, para que los intereses de demora pudieran considerarse gastos no deducibles en el IS deberían recogerse como tales expresamente en la norma, cosa que no sucede. En este sentido, se realizan las siguientes consideraciones:

- Los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto, naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS -aplicable por razones temporales-.

- Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14 TRLIS puesto que su pago no es voluntario sino impuesto por el ordenamiento jurídico.

- Aunque la letra f) del artículo 15 de la LIS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, la Sala se pronuncia sobre ello, en el sentido de establecer que los intereses de demora constituyen una obligación accesorio, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al contrario, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.

iii) Los intereses de demora tienen carácter financiero, conforme a las normas contables, y están correlacionados con los ingresos, al estar conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

iv) Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio, puesto que su objeto es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.

v) En último término, la deducción de los gastos examinados está sometida a los límites del artículo 20 del TRLIS (art. 16 de la LIS).

5. La cuestión ahora controvertida consiste en determinar si la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia referida, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora en el IS, resulta extrapolable al IRPF, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica. Esto es, determinar si son deducibles de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF los intereses de demora tributarios.

Considera la Sala que el tratamiento de los intereses de demora, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica, resulta extrapolable al IRPF, por las siguientes consideraciones.

Como hemos visto, los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, STC 76/1990, y su calificación contable, existiendo una norma positiva, en este caso el derecho contable, que vincula a la normativa fiscal salvo que ésta establezca expresamente una calificación distinta. En efecto, en relación con la naturaleza de los intereses de demora, ya se ha expuesto que no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente



compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria. Se trata, por tanto, de una compensación específica por el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Y, siendo así, su calificación no es otra que la de gasto financiero, por lo que de cumplirse los requisitos legales exigidos - justificación, registro contable y correlación con los ingresos- no puede cuestionarse su deducibilidad.

Para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas, el artículo 28.1 de la LIRPF -al igual que el artículo 28.1.a) de la NF 13/2013- se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo 28, en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva. Existe, pues, una remisión expresa y explícita de la LIRPF a la LIS, conforme se dispone en el art. 28.1 LIRPF.

Ello comporta que proceda analizar si se pueden encuadrar los gastos financieros entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la LIS ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 10.3 de la LIS, rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable. En este sentido, de lo declarado por esta Sala en la sentencia referida, se colige sin dificultad que los intereses de demora tributarios no cabe encuadrarlos en ninguno de los supuestos de no deducibilidad previstos en el precepto.

A los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad económica, no puede decirse que no estén correlacionados con los ingresos pues están conectados con el ejercicio de la actividad económica, en este caso de abogado ejercida por el recurrente, y, por tanto, deben ser deducibles.

En consecuencia, teniendo la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, los intereses de demora tributarios derivados del artículo 26 de la LGT deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.

En conclusión, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y dada su naturaleza de gastos financieros están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la LIS, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ha ajustado a la interpretación que aquí hemos reputado correcta. La estimación del recurso de casación comporta también la estimación íntegra del recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución económico-administrativa, así como la liquidación de la que trae causa, girada en concepto de regularización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jaime Briones Méndez, en representación de don **Juan Ignacio** , contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 208/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 208/2019, interpuesto por la representación procesal de don Juan Ignacio contra al acuerdo, de 19 de diciembre de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, por el que se desestimó la reclamación NUM000 , formulada contra acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, anulando los mencionados actos administrativos de liquidación y revisión, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.