

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC058125

DGT: 08-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0485/2016

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Expropiación forzosa.** *Expropiación por el procedimiento de urgencia de tres fincas rústicas de regadío en las que existe cultivo.* La indemnización que se corresponda con elementos del inmovilizado material o inmaterial tienen la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales, y la parte que se corresponda con el ejercicio de la actividad y las posibles pérdidas o perjuicios de producción vinculados a la misma se consideran rendimientos derivados de la actividad económica ejercida, motivo por el cual, las indemnizaciones percibidas por rápida ocupación, servidumbres de paso subterráneo y aéreo y ocupación temporal, se considerarán rendimientos de la actividad agrícola, y las cantidades percibidas que se correspondan con elementos del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad (parte expropiada de las tres fincas rústicas, segregación de la finca, pérdida de parte de la red de riego por aspersión, reestructuración del riego en la parte no expropiada y premio de afección), se calificarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre el valor de transmisión, determinado por el importe de la indemnización recibida, y el valor de adquisición. En los supuestos de expropiación forzosa, la ganancia o pérdida se entienden producidos cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en el que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse la regla de imputación correspondiente a las operaciones a plazos o con precio aplazado, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el devengo del cobro del justiprecio, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 27, 28, 33, 35, 37 y 49.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 7.

RDLeg. 4/2004 (TRLIS), art. 19.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Con motivo de la construcción de una autovía, en el año 2008 le fueron expropiadas al consultante por el procedimiento de urgencia parte de tres fincas rústicas de regadío en las que existe cultivo de alfalfa. Por estas fincas pasa una línea eléctrica aérea y existe una instalación de riego, que deberán ser adecuadas a la nueva infraestructura.

Por la expropiación el consultante ya recibió en 2008 y 2010 cantidades correspondientes al depósito previo, perjuicios por rápida ocupación y parte de la indemnización por el sistema de riego por aspersión, habiendo percibido en 2012 el resto del justiprecio, que incluye diversos conceptos.

**Cuestión planteada:**

Tributación de las cantidades percibidas en el año 2012.

**Contestación:**

El artículo 27.1 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 de 29 de noviembre), dispone lo siguiente:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

El artículo 28.2 de la misma Ley establece que “Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.”

Y según el artículo 33.1 “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.”

A tenor de lo establecido en los preceptos anteriores, se debe determinar la naturaleza y el tratamiento de los conceptos integrantes del justiprecio. De esta manera, la indemnización que se corresponda con elementos del inmovilizado material o inmaterial tienen la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales, y la parte que se corresponda con el ejercicio de la actividad y las posibles pérdidas o perjuicios de producción vinculados a la misma se consideran rendimientos derivados de la actividad económica ejercida.

De acuerdo con lo expuesto, las indemnizaciones percibidas por rápida ocupación, servidumbres de paso subterráneo y aéreo y ocupación temporal, se considerarán rendimientos de la actividad agrícola.

Las cantidades percibidas que se correspondan con elementos del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad (parte expropiada de las tres fincas rústicas, segregación de la finca, pérdida de parte de la red de riego por aspersión, reestructuración del riego en la parte no expropiada y premio de afección), se calificarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre el valor de transmisión, determinado por el importe de la indemnización recibida, y el valor de adquisición, determinado en la forma prevista en los artículos 35.1 y 37.1.n) de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 35.1, el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado, del coste de las inversiones y mejoras efectuadas y de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, del que se deducirá el importe de las amortizaciones, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. El valor de adquisición correspondiente al terreno se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año de la transmisión.

Y, de acuerdo con el artículo 37.1.n), en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable.

De acuerdo con estos preceptos, el valor de adquisición estará formado por la parte proporcional a la superficie expropiada de las fincas de la suma del importe real por el que se adquirieron y de los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente, excluidos los intereses, teniendo en cuenta que, según indica el consultante, la red de riego por aspersión está totalmente amortizada.

La ganancia patrimonial generada se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

La regla general de imputación temporal de las ganancias o pérdidas patrimoniales, es la contenida en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, según el cual “Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”.

En los supuestos de expropiación forzosa la alteración patrimonial debe considerarse producida cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado.

Ahora bien, esta regla se rompe en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia regulado en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, ya que existe un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado. Dicha cantidad se calcula mediante capitalización y no se considera justiprecio, puesto que el mismo se calculará posteriormente según las normas generales.

En este caso, la ganancia o pérdida se entienden producidos, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en el que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse la regla de imputación correspondiente a las operaciones a plazos o con precio aplazado, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el devengo del cobro del justiprecio, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al periodo impositivo en que resulte exigible el pago del justiprecio.

Por lo que se refiere a la imputación temporal de las indemnizaciones que constituyen rendimientos de la actividad económica, el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto establece que “los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse”.

Por su parte, el artículo 19.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) establece que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios

que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

No obstante, en el caso de que el consultante hubiese optado por el criterio de cobros y pagos previsto en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), la imputación se realizará en el período impositivo en que se produzca el cobro.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.