

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079860

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 1156/2020

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. Intereses de demora derivados del retraso en el pago del justiprecio determinado en un procedimiento de expropiación forzosa. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar el período impositivo al que han de imputarse en el IRPF los intereses de demora derivados del retraso en el pago del justiprecio determinado en un procedimiento de expropiación forzosa, a los que se refiere el art. 57 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa). Así, los intereses cuya imputación temporal se discute en el presente caso, son los contemplados en el art. 57 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa), esto es, los que se satisfacen como consecuencia del retraso en el pago de la cuantía ya fijada como justiprecio, cuando dicho retraso es superior a 6 meses. La cuantificación de dichos intereses, no depende de la firmeza de la sentencia en que se determina el justiprecio, sino del retraso efectivo en que incurra el organismo expropiador al satisfacer el importe del justiprecio ya fijado. El cómputo de dichos intereses sólo puede realizarse al tiempo de su reconocimiento, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono, siendo el período impositivo en que tiene lugar dicho reconocimiento al que procede imputar la ganancia patrimonial correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 14.1.c) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), a cuyo tenor «Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial». Dicho de otro modo, la alteración patrimonial derivada de la percepción por el contribuyente de los intereses regulados en el art. 57 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa) debe entenderse producida en el período impositivo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.

Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa), arts. 48, 52, 56 y 57.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 24 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-01156-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIBUT AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de noviembre de 2018, recaída en la reclamación nº 28/06729/2016 y acumulada 28/06748/2016 interpuesta frente a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 11 de mayo de 2015 se notificó al obligado tributario el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación por el IRPF de los ejercicios 2010 y 2012. Las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial y se limitan a comprobar la ganancia patrimonial derivada del proceso de expropiación de una determinada finca.

De la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid aquí impugnada se desprende que por Acuerdo de 19-10-1992 el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid declaró la urgente ocupación de la finca, autorizando al Ayuntamiento de Madrid para la ocupación de los bienes y derechos necesarios al efecto, conforme al procedimiento previsto en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954. En fecha 10-12-1992 se dicta la Resolución de la Gerencia Municipal de Urbanismo por la que se hace público el levantamiento de Actas Previas a la ocupación de la finca afectada de expropiación.

Del expediente administrativo se deduce que el Jurado Territorial de Expropiación Forzosa de Madrid dictó resolución el 8 de julio de 2005 fijando un determinado valor para el justiprecio de la finca expropiada. Dicho valor fue recurrido por el expropiado ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que, en sentencia de 8 de octubre de 2009, anuló la resolución anterior y fijó un justiprecio superior. Frente a esta sentencia interpuso recurso de casación la Comunidad de Madrid, que fue inadmitido por auto del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2010, que declara firme la sentencia del TSJ de Madrid de 8 de octubre de 2009.

Constan igualmente en el expediente los siguientes documentos relativos a la expropiación forzosa emitidos por el Ayuntamiento de Madrid:

- "Acta de pago complementaria", de ...2012, por la que se satisface al obligado tributario la cantidad complementaria que conjuntamente a la ya percibida configura el justiprecio fijado por el TSJ de Madrid en su sentencia de 8 de octubre de 2009.

- "Acta de pago de intereses", de ... 2012, por la que se satisface al obligado tributario una determinada cantidad en concepto de intereses derivados del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa.

- "Acta de pago de intereses", de ...2012, por la que se satisface al obligado tributario una determinada cantidad en concepto de intereses derivados del artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa.

2.- Como resultado del procedimiento de inspección se dictan los acuerdos siguientes:

A) ACUERDO DE LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE AL IRPF DEL EJERCICIO 2010, en el que se regulariza la falta de declaración por el obligado tributario:

(i) De la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la finca por el procedimiento de expropiación forzosa, imputable al ejercicio 2010 al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006, a cuyo tenor "a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza."

Así, dispone el acuerdo de liquidación:

<<Por este motivo, resulta evidente que en el caso que nos ocupa, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión por el procedimiento de expropiación forzosa del terreno del que D. (...) era copropietario, ha de imputarse al ejercicio 2010, pues es en fecha 22/07/2010 cuando el Tribunal Supremo declara firme la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 08/10/2009 que determinaba el justiprecio correspondiente a la expropiación.>>

(ii) De la ganancia patrimonial correspondiente a los intereses a favor del obligado tributario derivados del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, imputable al ejercicio 2010 por ser en ese período cuando queda determinado el justiprecio.

Dispone a este respecto el acuerdo de liquidación:

<<Del mismo modo, la ganancia patrimonial que generan los intereses a favor de D. (...) derivados del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa también ha de imputarse al ejercicio 2010. Dado que es en 2010 cuando el justiprecio queda determinado al adquirir firmeza la resolución judicial de la que dependía y dado que estos intereses del artículo 56 de la LEF son compensatorios del retraso en la determinación del justiprecio, es en dicho ejercicio 2010 en el que estos intereses quedan fijados y se produce por tanto la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12/04/2010 al señalar que el devengo, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del artículo 56 de la LEF, "queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad ilíquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base que es el justiprecio sobre la cual deben aplicarse"... "En consecuencia, hay que concluir que, a efectos del IRPF, el devengo tributario de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del art. 56 queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, que tuvo lugar en el ejercicio 1990, ejercicio al que, como ha pedido el recurrente con

toda razón, han de ser imputados los ingresos procedentes del principal y de los intereses, aunque su pago se efectuase en los años 1991 y 1993 respectivamente.>>

B) ACUERDO DE LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2012, en el que se regulariza la ganancia patrimonial que se deriva de los intereses percibidos en virtud del artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, compensatorios del retraso en el cobro del justiprecio, imputable al ejercicio 2012 en el cual dichos intereses fueron reconocidos.

Dispone, a este respecto, el acuerdo de liquidación:

<<Los intereses satisfechos al obligado tributario derivados del artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa han de imputarse al ejercicio 2012, pues es este ejercicio en el cual se produce el pago del justiprecio, y por tanto en el que se procede a reconocer el importe de los intereses del artículo 57 de la LEF que el obligado tributario tiene derecho a percibir.

En este sentido la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número V2588-10 respecto de unos consultantes que han percibido en el año 2010 unas cantidades en concepto de intereses derivados de la expropiación forzosa de una finca de su propiedad efectuada en el año 2004, por retraso en la fijación del justiprecio, efectuada en el año 2006, y por retraso en el pago del justiprecio, efectuado en el año 2009 señala que "La imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales se efectuará, con carácter general, en el período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, según establece el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto. Respecto a los intereses de demora, teniendo en cuenta que abarcan el respectivo período que comprende el retraso en el pago, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono>>.

Segundo.

Frente al acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2012 y el acuerdo sancionador que se practicó respecto de dicho ejercicio, el obligado tributario interpuso, respectivamente, las reclamaciones nº 28/06729/2016 y 28/06748/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que las resolvió acumuladamente en su resolución de 27 de noviembre de 2018 anulando ambos acuerdos. En lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, que es lo concerniente a la liquidación, la resolución argumentó en sus fundamentos de derecho del modo siguiente (la negrita es añadida):

" SEXTO.- A la vista de los datos puestos de manifiesto la Inspección consideró que el justiprecio obtenido como consecuencia de la transmisión derivada de la expropiación forzosa de la Finca tenía la calificación de ganancia patrimonial y los intereses percibidos determinaban una nueva renta que debía tributar como una ganancia patrimonial distinta de la que se derivó de la expropiación propiamente dicha.

En el acuerdo de liquidación se indica que el reclamante percibió, mediante Acta de pago de ...2012, intereses de demora compensatorios del retraso del pago del justiprecio correspondientes a los intereses derivados del artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, siendo su cuantía de 61.190,41 euros, respecto de los cuales la Inspección señaló que debían imputarse al ejercicio 2012, al ser éste el ejercicio en el cual se produjo el pago del justiprecio.

(.....)

NOVENO.-

En primer lugar debe señalarse que las cantidades que se abonan al expropiado como resultado de la tramitación de un expediente de expropiación se dividen en dos conceptos: el abono del justiprecio y el pago de intereses.

En este contexto, y a efectos de la calificación tributaria de los intereses en el ámbito del IRPF la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en concreto la sentencia de fecha 22-03-2001, sostiene que "(...) la Ley Expropiatoria contempla en materia de intereses, tres clases de ellos: a) Los de demora en la tramitación del importe del justiprecio. b) Los de mora o retraso en su pago y c) Los generados, en favor del titular del bien, por el importe de la hoja del depósito previo a la ocupación desde que aquélla se formula hasta que ésta se produce, teniendo el primero de ellos un marcado acento indemnizatorio, en tanto que los dos restantes, cumplen únicamente, con la función remuneratoria propia de esta forma de retribuir el capital".

Según indica la sentencia nº 827/2006 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en fecha 23-07-2012 "el pago de intereses es una obligación accesoria de la principal de abono del justiprecio de los bienes expropiados, impuesta por ministerio de la Ley, concretamente por los artículos 52 , 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, no requiriéndose, por tanto, la formulación explícita por la parte afectada ni "la interpelatio"

del expropiado, pues el devengo de aquéllos es imperativo (así también Sentencias del TS de 23 de enero de 1989 , de 3 de octubre de 1986 , de 11 de diciembre de 1988 , de 18 de julio de 1990 , etc.)."

A este respecto, debe indicarse que la Ley de Expropiación reconoce dos tipos de intereses expropiatorios: aquéllos que derivan de la responsabilidad por demora (artículo 56 de la Ley de Expropiación) y que se devengan desde el cumplimiento de los seis meses desde el acta previa de ocupación hasta la fecha de fijación definitiva del justiprecio en vía administrativa, al tipo del interés legal del dinero, y sobre el justiprecio fijado por el Jurado de Expropiación forzosa; y aquellos intereses que, sin perjuicio del devengo de los anteriores, se devengan por ministerio de la ley desde los seis meses siguientes a la fijación del justiprecio hasta la fecha en que se produzca el completo pago del mismo, esto es, los intereses por demora en el pago recogidos en el artículo 57 de la Ley de Expropiación.

Así, la Ley de Expropiación Forzosa señala en su artículo 56 lo siguiente: "Cuando hayan transcurrido seis meses desde la iniciación legal del expediente expropiatorio sin haberse determinado por resolución definitiva el justo precio de las cosas o derechos, la Administración expropiante culpable de la demora estará obligada a abonar al expropiado una indemnización que consistirá en el interés legal del justo precio hasta el momento en que se haya determinado, que se liquidará con efectos retroactivos, una vez que el justiprecio haya sido efectuado." Por su parte, el artículo 57 continúa señalando que "la cantidad que se fije definitivamente como justo precio devengará el interés legal correspondiente a favor del expropiado, hasta que se proceda a su pago y desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses a que se refiere el artículo 48."

Cabe recordar aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12-04-2010, la cual confirmó que tanto los intereses del artículo 56, como los del artículo 57 de la Ley de Expropiación, representan "una "indemnización" que no cabe confundir con el "justiprecio", al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a otros conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que lo hacen viable, pero que sin "ab initio" estén integrados en el importe del "justiprecio". La citada Sentencia continúa señalando que dicho "rendimiento no está contemplado como "renta exenta", ni en el artículo 3.4, de la Ley 44/78, de 8 de septiembre (RCL 1978, 1936) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni en el artículo 9 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no estar incluida estas indemnizaciones entre las contempladas en el apartado d) y e), del citado precepto, ni en ninguno de los supuestos que recoge. Al suponer una "alteración patrimonial" su consideración tributaria ha de ser la de "incremento de patrimonio", al amparo del artículo 44. Uno, de la citada Ley , como así la ha estimado la resolución impugnada".

En el mismo sentido se manifiesta la doctrina administrativa al distinguir dentro de los intereses de demora aquéllos que tienen una naturaleza remuneratoria de los indemnizatorios. Así, los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributan en el IRPF como rendimiento del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.5 de la LIRPF deban ser calificados como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Sin embargo, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, debiendo ser considerados como ganancias patrimoniales a tenor de lo dispuesto en los artículos 25.5 y 33.1 de la LIRPF.

Complementando lo anterior, debe señalarse que al no proceder esta ganancia patrimonial (la producida por los intereses indemnizatorios) de una transmisión, su cuantificación se corresponderá con el importe de los intereses que se perciban. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la misma ley, donde se determina que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en los demás supuestos distintos del de transmisión, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso.

En este sentido, la naturaleza indemnizatoria de los intereses expropiatorios impide la aplicación de la Disposición Transitoria 9ª de la LIRPF por cuanto su cuantía se determina, no en función del tiempo en que el bien expropiado permanece en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en atención al ejercicio concreto en que tuvo lugar la expropiación. En consecuencia, constituyendo una indemnización distinta de la del justiprecio, el importe de los intereses expropiatorios no puede considerarse como un mayor valor del justiprecio.

Por todo lo anterior no puede sino confirmarse la procedencia de someter a tributación en el IRPF los intereses de demora percibidos por el sujeto pasivo expropiado bajo la calificación de ganancia patrimonial, siendo ésta independiente del incremento de patrimonio puesto de manifiesto con ocasión del cobro del justiprecio.

DÉCIMO.-

Respecto a la imputación temporal de dicha ganancia, debe señalarse que en los casos en los que, habiéndose discutido el importe del justiprecio éste queda concretado judicialmente, la Resolución 834/2011 dictada en fecha 05-06-2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central, TEAC, determinó que la imputación temporal de los intereses reconocidos por sentencia firme se debe realizar en el ejercicio en el que adquiere firmeza la

sentencia que fija el justiprecio, dado que, desde este momento, está fijada la base de cálculo de los citados intereses y pueden liquidarse y exigirse, tal y como reconoce la jurisprudencia del Tribunal Supremo que se cita en la propia Resolución, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 07-10-2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina 242/2006, y de fecha 12-04-2010, Recurso de Casación 4773/2003.

La citada resolución del TEAC señaló expresamente lo siguiente:

<< En segundo lugar, respecto a la imputación temporal de los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa, el acuerdo de liquidación referido al ejercicio de 2003 se basa en la resolución de este Tribunal Central de 18 de marzo de 2003 (R.G. 2959/2000) del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que, en un supuesto como el que acontece en este expediente, indicó que dichos intereses procede imputarlos al periodo impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican, y se acuerda su abono.

Sin embargo, esta doctrina ha sido superada por la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 que se hace constar a continuación en el sentido de que dichos intereses deben imputarse, al ejercicio en que se ha producido la "determinación del justiprecio", es decir, cuando adquieren firmeza las dos sentencias del Tribunal Supremo ya referidas con anterioridad y por las que se reconoce el derecho al cobro de los intereses en cuestión. Este criterio se articula en las reglas de imputación temporal del IRPF, que atienden, como ya hemos dicho, al momento en el que las rentas son exigibles, con independencia de cuando efectivamente se cobren, por lo que dicho devengo se produce cuando puede exigirse al órgano expropiante que se practique la liquidación de intereses, lo que acontece en cuanto se fije el justiprecio, tal y como concluye la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina 242/2006, (...) >>.

En el caso concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22-07-2010, declaró firme la anterior Sentencia del TSJ de Madrid de fecha 08-10-2009, por lo que es el año 2010 el período impositivo en el que se determina el importe que constituye la base de cálculo de los intereses, tanto de los intereses de demora por el retraso en la fijación del justiprecio, como los intereses relativos a la tardanza de su abono (artículos 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa), calificados ambos como ganancias patrimoniales debido a su carácter indemnizatorio.

Por tanto, siguiendo el criterio manifestado por el TEAC en la resolución anteriormente señalada, cabe concluir que la ganancia patrimonial derivada del reconocimiento de los intereses debe imputarse en el ejercicio en que adquiere firmeza la sentencia. En consecuencia, dado que el acuerdo impugnado resolvió imputar en el ejercicio 2012 los intereses derivados del artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa al ser este ejercicio en el que se produjo el pago, procede la estimación parcial de la presente reclamación, debiendo anular este Tribunal Regional el acto impugnado."

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al considerarla gravemente dañosa y errónea, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio por el motivo siguiente: "Incorrecta imputación temporal en el IRPF de la ganancia patrimonial derivada de la percepción de intereses por la demora en el pago del justiprecio en una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia. A diferencia de lo que ocurre con los intereses por retraso en la determinación del justiprecio, aquellos a que se refiere el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa se satisfacen por el retraso en el pago del justiprecio ya fijado, por lo que no procede su imputación temporal al periodo de firmeza de la Sentencia que determina el justiprecio, sino a aquel en que dichos intereses se cuantifican y se acuerda su abono".

Formula el Director recurrente las alegaciones siguientes:

1.- El TEAR fundamenta su fallo en que siguiendo el criterio manifestado por el TEAC en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de junio de 2014 (RG 834/2011), cabe concluir que la ganancia patrimonial derivada del reconocimiento de los intereses debe imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza la Sentencia.

La Resolución utilizada como referencia por el TEAR de Madrid se pronuncia sobre los intereses regulados en el artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa, es decir, aquellos que se satisfacen por el retraso en la determinación del justiprecio. Puesto que es en el momento en que se determina el justiprecio aquel en que dichos intereses se cuantifican, el criterio de la Resolución y que comparte este Centro Directivo es el de entender que la ganancia de patrimonio derivada de su percepción se produce en el momento de la firmeza de la Resolución judicial que determina dicho importe.

2.- No obstante, los intereses cuya imputación temporal es objeto de discusión en el presente expediente son los regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, es decir, aquellos que se satisfacen como consecuencia del retraso en el pago de la cuantía ya fijada como justiprecio, en el caso de que su pago se retrase

por un periodo superior a 6 meses. Su cuantificación no depende por tanto de la firmeza de la Sentencia en que se determina el justiprecio, sino del retraso efectivo en que incurra el expropiante al satisfacer el importe del justiprecio ya fijado.

Lo anterior implica que no resulte adecuada su imputación temporal al periodo de firmeza de la Sentencia de fijación del justiprecio, ya que dicho momento es simplemente tomado como referencia para que, una vez transcurridos seis meses, comiencen a devengarse tales intereses por retraso en el pago. De hecho, es posible que su importe no haya sido cuantificado al momento de presentarse la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho periodo, en caso de que a dicha fecha no se haya procedido aún al pago del justiprecio. Su cómputo sólo puede realizarse al tiempo de efectuar el abono, siendo al periodo en que tenga lugar tal pago al que procede imputar la ganancia de patrimonio correspondiente de conformidad con las normas que regulan la imputación temporal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por todo lo anterior, este Centro Directivo considera correcto el criterio de imputación temporal defendido en la liquidación impugnada, que además coincide con la opinión manifestada por la Dirección General de Tributos en su contestación a la Consulta Vinculante V1382-18, en la que señala:

Teniendo en cuenta que los intereses percibidos son por la demora en el pago del justiprecio, a los que se refiere el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, al abarcar estos intereses el respectivo período que comprende el retraso en el pago, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que fije como criterio que "la alteración patrimonial derivada de la percepción por el contribuyente de los intereses regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa debe entenderse producida en el periodo impositivo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar el período impositivo al que han de imputarse en el IRPF los intereses de demora derivados del retraso en el pago del justiprecio determinado en un procedimiento de expropiación forzosa, a los que se refiere el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 (LEF, en adelante).

Tercero.

Por lo que respecta al devengo e imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada del justiprecio percibido en un procedimiento de expropiación forzosa el Tribunal Supremo se ha pronunciado en muy diversas sentencias. Así, la sentencia de 3 de noviembre de 2011 (Rec. nº 4021/2010), citando otras anteriores de 4 de abril de 2011 (Rec. nº 4135/2009, 4458/2009 y 4641/2009), disponía (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<QUINTO

Por otra parte, ahora al amparo del art. 88.1.d) LJCA (RCL 1998, 1741), defiende la mercantil la procedencia de su imputación al ejercicio en el que se produjo la ocupación de la finca, frente al criterio mantenido por la Inspección que considera que el incremento debe imputarse al ejercicio en que se fija el justiprecio. Esta cuestión ha sido ya resuelta por la Sala en las Sentencias de 4 de abril de 2011 (RJ 2011, 5749) (rec. cas. núm. 4135 / 2009 , 4458/2009 (RJ 2011, 7031) y 4641/2009 (RJ 2011, 2928)), en las que nos hemos pronunciado en los siguientes términos:

« Pues bien, esta Sala ha dicho, reiteradamente, que la expropiación forzosa puede generar una ganancia o una pérdida patrimonial sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas [véase, por todas, la sentencia de 23 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 6010) (casación en interés de ley 54/03 , FJ 4º)], ya que (a) implica una alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo; (b) susceptible de originar una variación de su valor, que (c) no se incluye en otra de las categorías de rentas gravables por ese impuesto.

Sentado lo anterior, se ha de tener en cuenta que, según dispone el artículo 14.1.c) de la citada Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866), las ganancias y las pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial. Por consiguiente, tratándose de fijar en el tiempo la variación del patrimonio como consecuencia de una transmisión en virtud de expropiación forzosa, resulta imprescindible determinar el momento en que se manifiesta esa mudanza. De entrada, ha de entenderse que acaece al consumarse la transmisión, por lo que procede analizar cuándo acontece tal evento en la expropiación forzosa.

En el procedimiento expropiatorio ordinario, según el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848), sólo cabe ocupar la finca expropiada una vez hecho efectivo el justiprecio o consignado conforme a lo dispuesto en el artículo 50 para los casos en que el interesado rehusase percibirlo o existiese litigio o cuestión entre él y la Administración. Una vez abonado el justiprecio y ocupado el inmueble, se extiende la correspondiente acta, que, en virtud del artículo 53 de la Ley citada, constituye título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás registros públicos se inscriba o se tome razón de la transmisión del dominio, cancelándose, en su caso, las cargas, los gravámenes y los derechos reales de toda clase a que estuviere afecta la cosa expropiada. Por ello, el artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa , aprobado por Decreto de 26 de abril de 1957 (RCL 1957, 843) (BOE de 20 de junio), dispone en su apartado 2 que el acta de pago o el resguardo de depósito a que se refiere el artículo 50 de la Ley , así como el acta de ocupación, constituyen título bastante para practicar la inscripción en el Registro de la Propiedad.

Por ende, como nadie discute en este litigio, la transmisión de la propiedad en una expropiación forzosa tramitada por el procedimiento ordinario y, por ello, las eventuales variaciones en el patrimonio del expropiado, tienen lugar, por la concurrencia del título y el modo y conforme a lo dispuesto en el artículo 609 del Código civil (LEG 1889, 27) , cuando, una vez pagado o consignado el justiprecio, se ocupa la finca, sin perjuicio de que la cuantía del mismo pueda después variar si hubiere pendencia al respecto.

El panorama no es, sin embargo, tan claro en el procedimiento regulado en el artículo 52 de la Ley . En este procedimiento, que con carácter excepcional y por razones de urgencia excepciona la regla del previo pago, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo en los términos previstos en el citado artículo 52 . Esto es, una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones. Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago. Pues bien, como en el procedimiento ordinario, sólo con el acta de ocupación puede inscribirse la transmisión del dominio, siempre y cuando esa acta de ocupación venga acompañada por los justificantes del pago, de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, según determina el artículo 53 de la Ley .

De la disciplina del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa se obtiene que el procedimiento que regula, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir, por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación, la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar. Este diseño, sin embargo, no altera la sustancia de la institución expropiatoria, que como modo de transmisión forzosa de la propiedad no escapa a las reglas generales que, en nuestro derecho civil, presiden los distintos modos de adquirir la propiedad. Cabe recordar que el artículo 1456 del Código civil dispone que la enajenación forzosa por causa de utilidad pública se rigen por lo que establezcan las leyes especiales, por lo que ha de entenderse que en aquello que estas leyes no prevean el Código común resulta plenamente aplicable, cuyas reglas se han de tomar en consideración, como ocurre en el actual caso, para determinar el momento en que se entiende producida la transmisión de la propiedad en un procedimiento expropiatorio de urgencia.

Así pues, hemos de concluir que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el repetido artículo 52 (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas).

El desenlace al que llegamos se encuentra avalado por el propio artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa , cuyo tercer párrafo dispone que en los casos de las adquisiciones producidas por el procedimiento de urgencia la inscripción de la transmisión en el Registro de la Propiedad queda en suspenso hasta que, fijado el justiprecio, se verifique su pago o se consigne, sin perjuicio de la pertinente anotación preventiva «mediante la presentación del acta previa de ocupación y el resguardo de depósito provisional, cuya anotación se convertirá en inscripción cuando se acredite el pago o la consignación del justiprecio».

En conclusión, la transmisión de la propiedad en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia y, por ello, las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado, se produce cuando la ocupación

de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados por el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa » (FD Segundo).

Por tanto, teniendo en cuenta que, conforme obra en el expediente administrativo, se trata de una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia y que la ocupación de los bienes se produjo en el año 2000, a este ejercicio debe imputarse el incremento de patrimonio producido con la expropiación. Por ello, el motivo debe estimarse.>>

Tal doctrina ha sido reiterada por sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (Rec. nº 1137/2016), a cuyo tenor (el subrayado es añadido):

<<CUARTO

Por lo que se refiere a la cuestión de la imputación temporal de la renta procedente de la expropiación forzosa tramitada por el procedimiento de urgencia, o sea, el momento en que tiene que imputarse temporalmente la renta derivada de la expropiación forzosa, la mercantil recurrente defiende la procedencia de su imputación al ejercicio en que se produjo la ocupación de la finca frente al criterio de la sentencia recurrida de considerar que el incremento patrimonial debe imputarse al ejercicio en que se fija el justiprecio.

Las sentencias de esta Sala de 4 de abril de 2011 (casaciones 4135/2009 (RJ 2011, 5749) , 4458/2009 y 4641/2009 (RJ 2011, 2928)), 3 de noviembre de 2011 (casa. 4021/2010), 29 de abril de 2013 (casa 5089/2011) y 10 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1702) (casa. 4529/2010), han sentado la doctrina de que en el procedimiento expropiatorio ordinario, según el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) , sólo cabe ocupar la finca expropiada una vez hecho efectivo el justiprecio o consignado conforme a lo dispuesto en el artículo 50 para los casos en que el interesado rehusase percibirlo o existiese litigio o cuestión entre él y la Administración. Una vez abonado el justiprecio y ocupado el inmueble se extiende la correspondiente acta, que, en virtud del artículo 53 de la Ley citada , constituye título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás registros públicos se inscriba o se tome razón de la transmisión del dominio, cancelándose, en su caso, las cargas, los gravámenes y los derechos reales de toda clase a que estuviere afecta la cosa expropiada.

Si se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia (art. 32 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848)), que es el caso que nos ocupa, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones. Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago.

De la disciplina del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848) se obtiene que el procedimiento que regula, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir, por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación, la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar.

Así pues, hemos de concluir- decía la sentencia de 10 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1702) - que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el repetido artículo 52 (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas).

Por tanto, teniendo en cuenta que, en el caso de autos y conforme obra en el expediente administrativo, se trata de una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia y en la que la ocupación de los terrenos y pago parcial del justiprecio por el Ayuntamiento de Santiago de Compostela se produjo el 23 de octubre de 2003, es a este ejercicio 2003 al que debía imputarse el incremento de patrimonio producido con la expropiación con la consecuencia de que habría prescrito el derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación por cuanto que en la fecha en que se iniciaron por la Administración las actuaciones de comprobación con Tanatorio Boisaca S.L.- que fue el 23 de Junio de 2010- ya había prescrito efectivamente el derecho de la Administración a liquidar la deuda respecto de la cantidad de 215.282,54 euros percibidos por el Tanatorio Boisaca en 23 de octubre de 2003 a cuenta del importe que fijase el Jurado de Expropiación.>>

Ahora bien, esta última sentencia matiza la doctrina señalada en aquellos casos en que la cantidad recibida inicialmente como justiprecio es objeto de recurso cuya resolución determina que su importe se incremente. En estos casos concluye el Tribunal Supremo que la diferencia entre el valor admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado y el fijado definitivamente en vía administrativa o judicial no debe imputarse fiscalmente al período en que se devengó el tributo sino que ha de entenderse devengada en el ejercicio en que adquiera firmeza la resolución que determine el importe definitivo del justiprecio. Dice, en efecto, la sentencia:

<<Pero en los casos en que, como sucede en el aquí analizado, la cantidad recibida inicialmente como justiprecio es objeto de recurso, cuya resolución determina que su importe se incremente, la diferencia entre el valor

admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado y el fijado definitivamente en vía administrativa o judicial no debe imputarse fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo sino que se entenderá devengada en el mismo ejercicio en que se dicta la resolución, administrativa o judicial, que resuelva el litigio entre la Administración expropiante y el sujeto expropiado. Así, en el caso concreto contemplado, fue el 6 de noviembre de 2006 cuando tuvo lugar la fijación definitiva del justiprecio- 434.525,08 euros- por parte del Jurado Provincial de Expropiación forzosa. El Ayuntamiento de Santiago, el 20 de octubre de 2008, acordó abonar a Tanatorio Boisaca S.L. la diferencia entre el justiprecio finalmente fijado y el importe recibido a cuenta el 23 de octubre de 2003 (215.282,54), esto es, 208.969,54, cantidad que deberá entenderse obtenida en el periodo impositivo en que sea firme la resolución que determine el importe definitivo del justiprecio, por lo que en este caso resultaba procedente incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 la nueva renta generada como consecuencia del señalamiento definitivo del justiprecio. Es, pues, al ejercicio 2006 al que debe imputarse el ingreso producido. Es el momento en que la resolución se dicta el que debe tomarse como periodo al que imputar este incremento patrimonial diferido. Imputar este incremento o ganancia obtenida en la contienda mantenida con la Administración al periodo en que se devengó el tributo equivaldría a que la Administración Tributaria se viese impedida de regularizar los incrementos patrimoniales que en estos casos, no infrecuentes ciertamente, obtuvieron los expropiados. A la Administración no podía reconocérsele el nacimiento a su favor de un derecho al cobro de lo que le correspondiese por el Impuesto sobre Sociedades sobre un incremento de patrimonio que no se operó hasta el 6 de noviembre de 2006.>>

Esta matización ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. nº 1647/2016).

Cuarto.

Sentado lo anterior, debe recordarse que la cuestión aquí controvertida no es la imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada de la percepción del justiprecio sino la imputación temporal de los intereses derivados del retraso en el pago del justiprecio.

Los artículos 56 y 57 de la LEF se refieren, respectivamente, a los intereses derivados del retraso en la fijación del justiprecio y del retraso en su pago, en los términos siguientes:

"Artículo 56. [Indemnización por demora en el procedimiento expropiatorio]

Cuando hayan transcurrido seis meses desde la iniciación legal del expediente expropiatorio sin haberse determinado por resolución definitiva el justo precio de las cosas o derechos, la Administración expropiante culpable de la demora estará obligada a abonar al expropiado una indemnización que consistirá en el interés legal del justo precio hasta el momento en que se haya determinado que se liquidará con efectos retroactivos, una vez que el justiprecio haya sido efectuado."

"Artículo 57. [Devengo de interés legal del justiprecio por demora en el procedimiento expropiatorio. Cómputo del plazo]

La cantidad que se fije definitivamente como justo precio devengará el interés legal correspondiente a favor del expropiado hasta que se proceda a su pago y desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses a que se refiere el artículo 48. "

Por su parte, el artículo 48 de la LEF dispone en su apartado primero:

"Artículo 48. [Pago del justiprecio]

1. Una vez determinado el justo precio, se procederá al pago de la cantidad que resultare en el plazo máximo de seis meses."

En este sentido, lo primero que debe destacarse es que tanto los intereses derivados del retraso en la fijación del justiprecio como los derivados del retraso en su pago no pueden tomarse como parte del justiprecio, por lo que darán lugar, en su caso, a incrementos de patrimonio distintos al derivado de la percepción de aquél. Así lo ha establecido este Tribunal Central en diversas resoluciones, entre las que puede citarse la de 28 de mayo de 2009 (RG 239/2008), a cuyo tenor:

<<En este sentido, en relación con el abono de intereses de demora, la Ley de Expropiación Forzosa distingue los derivados de la «demora en la tramitación del importe del justiprecio» (art. 56) y los derivados de la

«mora o retraso en el pago del justiprecio» (art. 57). Los primeros tienen carácter de indemnización, son indemnizatorios en el sentido recogido en el artículo 1.501.3, en relación con el artículo 1.100, ambos, del Código Civil; mientras que los derivados del supuesto previsto en el artículo 57, de la citada Ley, son remuneratorios en el sentido contemplado en el artículo 1.501.2 del Código Civil, cumpliendo la función de resarcimiento por la indisponibilidad por parte del afectado del montante económico que el justiprecio representa.

En ambos casos se trata de una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que los hacen viable, pero sin que estén integrados en el importe del justiprecio.

En relación con esta cuestión el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (Recurso de Casación núm. 4123/2004), expresa lo siguiente, Fundamento de Derecho Tercero:

«Los intereses vienen a representar en unos casos una compensación por la demora en la determinación del justiprecio -artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa- o por retraso en el pago del mismo -artículo 57 de la citada Ley -, pero no son parte del justiprecio, pues mientras éste tiene una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, el interés representa «una indemnización» en la dicción del artículo 56 de la Ley que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación o pago del justiprecio, por ello, la jurisprudencia de nuestra Sala no lo viene considerando como parte del justiprecio, sino como un crédito accesorio del mismo que se devenga por imperativo legal;».

Nos encontraríamos, pues, con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno respecto al bien que sale del patrimonio, respecto al que se percibe el justiprecio, y otro respecto a los intereses que la Administración satisface en atención a la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.>>

Este Tribunal Central, en su resolución de 18 de marzo de 2003 (RG 2959/2000), dictada en unificación de criterio, estableció, a este respecto, que los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa, no tienen el carácter de remuneratorios sino de indemnizatorios, razón por la cual no deben calificarse de rendimientos del capital mobiliario sino de incrementos de patrimonio, lo que determina que hayan de imputarse temporalmente no según se devengan sino en el período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que es aquel en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono. Dicho criterio fue reiterado en la resolución de este Tribunal Central de 24 de noviembre de 2009 (RG 8155/2008).

El TEAR considera que tanto los intereses percibidos en virtud del artículo 56 de la LEF como los percibidos en virtud del artículo 57 de dicha norma deben ser imputados en el año 2010, período impositivo en el que adquiere firmeza la resolución judicial que determina la cuantía del justiprecio. Así, en efecto, la resolución del TEAR concluye que:

<<En el caso concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22-07-2010, declaró firme la anterior Sentencia del TSJ de Madrid de fecha 08-10-2009, por lo que es el año 2010 el período impositivo en el que se determina el importe que constituye la base de cálculo de los intereses, tanto de los intereses de demora por el retraso en la fijación del justiprecio, como los intereses relativos a la tardanza de su abono (artículos 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa), calificados ambos como ganancias patrimoniales debido a su carácter indemnizatorio.>>

Para llegar a tal conclusión se apoya el TEAR en la resolución de este Tribunal Central de 5 de junio de 2014 (RG 834/2011), resolución que, a su vez, se apoya en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 (Rec. casación unificación doctrina nº 242/2006). Sin embargo, esta última sentencia lo que viene es a afirmar, por remisión a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2010 (Rec. cas. nº 4773/2003), que son los intereses del artículo 56 de la LEF, es decir, los derivados del retraso en la fijación del justiprecio (y no los derivados del retraso en el pago del justiprecio, regulados en el artículo 57 de la LEF), los que se devengan en el momento de la determinación del justiprecio. Así, en efecto, dice la sentencia de 7 de octubre de 2010 (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<QUINTO

Mediando tales diferencias en situaciones fácticas y jurídicas sustancialmente iguales, nos corresponde ahora fijar cual es la doctrina correcta y ésta la encontramos en nuestra recientísima sentencia de 12 de abril de 2010 (RJ 2010, 2317) .

En élla se trata de determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto que grava el incremento patrimonial producido por el interés percibido por la demora en la tramitación y pago del justiprecio.

Pues bien, después de reproducir los textos tributarios a los que con anterioridad hemos hecho referencia y de examinar la naturaleza indemnizatoria y automática, por ministerio de la Ley, del derecho a percibirlos, concluye en una contundente, clara y explícita razón de decidir: el devengo tributario, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del artículo 56 de la LEF (RCL 1954, 1848), queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad ilíquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base -que es el justiprecio sobre- la cual deben aplicarse.>>

Conforme a lo señalado se pone de manifiesto que en la resolución de 5 de junio de 2014 (RG 834/2011) se incurrió en un error al considerar que procedía un cambio de criterio respecto del determinado en nuestra resolución de 18 de marzo de 2003 (RG 2959/2000) para la imputación temporal de los intereses derivados del retraso en el pago del justiprecio en los procedimientos de expropiación forzosa.

En este sentido, las sentencias del Tribunal Supremo dictadas en 2002 que determinaron el justiprecio definitivo para las expropiaciones examinadas en nuestra resolución de 5 de junio de 2014 (RG 834/2011) establecieron que las cantidades fijadas como justiprecio devengarían los intereses de demora derivados del retraso en la fijación y pago del justiprecio, en los términos siguientes:

<<C. La cantidad fijada como justiprecio (en la que va ya incluido el 5% de premio de afección) devengará los intereses legales al tipo fijado en las leyes anuales de Presupuestos, hasta su completo pago. Todo ello -y puesto que la expropiación se ha tramitado por el procedimiento de urgencia- de conformidad con lo prevenido en el artículo 52, número 8º, en relación con el artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa, a cuyo efecto deberá tenerse presente que la ocupación de las fincas tuvo lugar -según ha quedado dicho y puede comprobarse en las actuaciones- en 27 de septiembre de 1994. Así pues, habrá de tomarse, como día inicial para el cómputo el día siguiente, o sea el 28 de ese mes y año.>>

Debe recordarse que el artículo 52 de la LEF, dedicado al procedimiento expropiatorio de urgencia, señala en su apartado 8º

" En todo caso, sobre el justiprecio acordado definitivamente para los bienes objeto de este artículo, se girará la indemnización establecida en el artículo 56 de esta Ley, con la especialidad de que será fecha inicial para el cómputo correspondiente la siguiente a aquella en que se hubiera producido la ocupación de que se trata ".

Así pues, las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2002 proporcionaban todos los elementos necesarios para determinar los intereses derivados del retraso en la fijación del justiprecio (artículo 56 de la LEF), esto es, la base de cálculo de los intereses, constituida por el justiprecio, así como el día inicial para su cómputo (el día siguiente al de ocupación de las fincas expropiadas) y el día final (fecha de las sentencias). A partir de dichas sentencias resultaban, por tanto, determinables los intereses de demora derivados del retraso en la fijación del justiprecio, razón por la cual la imputación temporal del incremento de patrimonio en que consisten dichos intereses debe hacerse en el período impositivo en que se produce la "determinación del justiprecio", en aquel caso en 2002 cuando adquieren firmeza las dos sentencias del Tribunal Supremo ya referidas fijándose el justiprecio definitivo. Ahora bien, teniendo presente que el pago de la diferencia entre el justiprecio fijado por las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2002 y las cantidades previamente abonadas no se produjo hasta el 27 de mayo de 2003, el incremento de patrimonio producido por los intereses devengados por retraso en el pago del justiprecio (artículo 57 de la LEF) había de imputarse al ejercicio 2003 en que se produjo su reconocimiento, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono.

Los intereses cuya imputación temporal se discute en el presente recurso extraordinario de alzada son los contemplados en el artículo 57 de la LEF, esto es, los que se satisfacen como consecuencia del retraso en el pago de la cuantía ya fijada como justiprecio, cuando dicho retraso es superior a 6 meses. La cuantificación de dichos intereses, como afirma el Director recurrente, no depende de la firmeza de la sentencia en que se determina el justiprecio, sino del retraso efectivo en que incurra el organismo expropiador al satisfacer el importe del justiprecio ya fijado. El cómputo de dichos intereses sólo puede realizarse al tiempo de su reconocimiento, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono, siendo el período impositivo en que tiene lugar dicho reconocimiento al que procede imputar la ganancia patrimonial correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, a cuyo tenor "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Por tanto, los intereses debieron imputarse no al ejercicio 2010 en que se produjo la firmeza de la sentencia que fijó el justiprecio, como concluyó el TEAR, sino al ejercicio 2012 en que se cuantificaron y pagaron.

Así lo dijimos en nuestra resolución de 18 de marzo de 2003 (RG 2959/2000), dictada en unificación de criterio, al señalar:

" (...) a la imputación temporal de los incrementos de patrimonio se refiere el artículo 14 del RD 1841/1991 estableciendo la imputación general de ingresos y gastos al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, añadiendo que a efectos de lo previsto en dicho párrafo los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que teniendo en cuenta que los intereses de demora por el retraso en el pago del justiprecio abarcan todo el período que comprende el retraso, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir cuando se cuantifican y se acuerda su abono".

El mismo criterio debemos mantener respecto de los hechos examinados en el presente recurso, dada la identidad de redacciones sobre la imputación temporal de los incrementos de patrimonio de la normativa del IRPF aplicable en la resolución de 18 de marzo de 2003 y de la Ley 35/2006 aplicable al caso presente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

La alteración patrimonial derivada de la percepción por el contribuyente de los intereses regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa debe entenderse producida en el periodo impositivo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago.

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