



Imputación temporal de las ganancias en expropiaciones

POR MIGUEL ÁNGEL GARRIDO Socio director de Garrido Abogados

Las expropiaciones constituyen uno de los negocios jurídicos que más litigiosidad generan en nuestro derecho. A los interminables pleitos derivados de la fijación del justiprecio en los que el expropiado trata de reclamar la indemnización que le corresponde, le suele seguir la preceptiva comprobación de la Agencia Tributaria tendente a comprobar la tributación de la renta. Nos ocuparemos en estas líneas de cómo ha de integrarse temporalmente la ganancia patrimonial, ya que dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo (TS) han aglutinado la doctrina aplicable en los próximos años. Nos referimos a la Sentencia de 12 de julio de 2017 y a la Sentencia de 26 de mayo de 2017. Ambas matizan la doctrina jurisprudencial anterior del Alto Tribunal.

Las expropiaciones constituyen uno de los negocios jurídicos que más litigiosidad generan en nuestro derecho. A los interminables pleitos derivados de la fijación del justiprecio en los que el expropiado trata de reclamar la indemnización que le corresponde, le suele seguir la preceptiva comprobación de la Agencia Tributaria tendente a comprobar la tributación de la renta.

Nos ocuparemos en estas líneas de cómo ha de integrarse temporalmente la ganancia patrimonial, ya que dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo (TS) han aglutinado la doctrina aplicable en los próximos años. Nos referimos a la Sentencia de 12 de julio de 2017 (recurso 1647/2016) y a la Sentencia de 26 de mayo de 2017 (recurso 1137/2016). Ambas matizan la

doctrina jurisprudencial anterior del Alto Tribunal.

Son varias las cuestiones que se han planteado acerca de la tributación de las rentas derivadas de las expropiaciones. De una parte, el Tribunal Supremo venía fijando el momento de la ocupación del bien expropiado para fijar el momento en el que se produce la alteración patrimonial susceptible de ser sometida a imposición, pero por otro se planteaba el problema del ejercicio en el que habría de integrarse la renta considerando que en la práctica totalidad de los casos de expropiación existe un pleito en el que se determinará el justiprecio y que, además, en ese procedimiento, primero administrativo y luego judicial, es posible que se vayan determinando diferentes justiprecios.

En sentencias anteriores del TS, ya se había fijado doctrina señalando que en el caso de expropiaciones tramitadas por el procedimiento ordinario, la transmisión de la propiedad se efectúa al tiempo de la ocupación que, a su vez, sólo puede producirse una vez abonado o consignado el justiprecio. En el caso de expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia, la transmisión de la propiedad se produce al tiempo de la ocupación de la finca.

En este último caso, el Alto Tribunal ha fijado que la renta debe imputarse al ejercicio en el que se produce la ocupación salvo que exista recurso de cuya resolución pueda variar el importe del justiprecio. En estos casos, la renta se imputaría al ejercicio en el que la resolución que determina el importe definitivo del justiprecio es firme.

El TS ha motivado tal decisión en la facilidad comprobadora de la Administración, ya que considera que otro criterio impediría a la Administración Tributaria regularizar los incrementos patrimoniales que obtengan los expropiados. El Tribunal señala el derecho de la Administración al cobro del tributo hasta que no se produce la resolución definitiva del pleito expropiatorio.

Este criterio posibilista supone, sin embargo, un varapalo para la Administración, pues supone de hecho un diferimiento de la tributación de la renta derivada de las expropiaciones

Los supuestos que se plantean en procesos tan complejos como los expropiatorios dan lugar a muchas situaciones

El principio que ha elegido el Supremo ha sido la facilidad comprobadora de la Inspección de estos casos

si el justiprecio ha ido deviniendo firme parcialmente en sucesivas instancias. En efecto, si un contribuyente hubiera percibido de forma litigiosa un importe que ya determina una ganancia patrimonial, sólo habrá de tributar cuando el procedimiento judicial termine definitivamente.

Nos encontramos ante casos en los que aquellos contribuyentes cumplidores que hayan ido declarando las ganancias patrimoniales, según se iban consolidando en el tortuoso procedimiento de fijación del justiprecio, habrán actuado erróneamente, ya que el criterio consagrado por el Tribunal Supremo les llevaría a haber diferido esa tributación con el único fin de que la Administración tributaria pueda comprobar a los que no declararon la ganancia patrimonial correspondiente.

De hecho, tal y como se pone de manifiesto en la sentencia de 12 de julio de 2017, la doctrina fijada por el Tribunal Supremo trata de ser posibilista con la Inspección de los Tributos, ya que reconoce expresamente que la ganancia patrimonial, incluso en los casos de expropiaciones por el procedimiento de urgencia, se produce cuando se practica la ocupación por parte del ente expropiante.

El TS también rechaza la aplicabilidad del criterio de imputación temporal de operaciones a plazos cuando transcurre más de un año entre la alteración patrimonial y el cobro final del justiprecio, aunque sí admite que la ganancia patrimonial habrá de considerarse como generada en más de un año mediante la comparación entre el año en el que se produjo la entrega del bien y el año en el que se fijó el justiprecio.

En definitiva, la última doctrina del Supremo supone que existan dos rentas derivadas de una expropiación por el procedimiento de urgencia. La primera, la que se determinaría entre el precio de adquisición y el valor admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado, que habrá de integrarse en el período impositivo en el que se produce la ocupación, y una segunda que se determina por la diferencia entre el valor inicial admitido por la Administración y el fijado definitivamente tras los litigios que se hayan tenido que tramitar, que se imputa en el ejercicio en el que se haya producido la firmeza de la última resolución del procedimiento.

Esta dualidad puede producir situaciones en las que en la primera parte se produzca una pérdida patrimonial a integrar en un ejercicio y una ganancia patrimonial por la segunda parte del justiprecio a integrar en un período muy distante.

Los muy diferentes supuestos que se plantean en procedimientos tan complejos como los expropiatorios dan lugar a todo tipo de situaciones pero, como hemos indicado, el principio que ha elegido el Tribunal Supremo ha sido la facilidad comprobadora de la Inspección de estos casos, lo que determinará diferimientos en la tributación provocados por la mera interposición de recursos.

La última doctrina del Supremo supone que existan dos rentas derivadas de una expropiación por el procedimiento de urgencia. La primera, la que se determinaría entre el precio de adquisición y el valor admitido al tiempo de ocupar el bien expropiado, que habrá de integrarse en el período impositivo en el que se produce la ocupación, y una segunda que se determina por la diferencia entre el valor inicial admitido y el fijado definitivamente tras los litigios que se hayan tenido que tramitar, que se imputa en el ejercicio en el que se haya producido la firmeza de la última resolución del procedimiento. Esta dualidad puede producir que en la primera parte se produzca una pérdida patrimonial a integrar en un ejercicio.