Roj: **STS 108/2021** - ECLI: **ES:TS:2021:108**

Id Cendoj: **28079130022021100005**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **21/01/2021**
Nº de Recurso: **6111/2019**
Nº de Resolución: **40/2021**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 4764/2019,**
ATS 1775/2020,
STS 108/2021

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 40/2021

Fecha de sentencia: 21/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **6111/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **6111/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 40/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6111/2019**, interpuesto por la procuradora doña Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de **DOÑA Gabriela ,** contra la sentencia nº 613/2019, de 17 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 444/2018. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y, en su nombre, el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO*.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de junio de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso administrativo número 444/2018, interpuesto por la Procuradora, D.ª Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de D.ª Gabriela , contra la Resolución de fecha 26 de febrero de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en el procedimiento NUM000 y NUM005 , por la que estima en parte la reclamación presentada frente al Acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, 2012 y 2013 por un importe total de 51.684,21 euros y Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador de fecha 27 de julio de 2015, dictado respecto del concepto tributario IRPF de los mismos ejercicios, confirmando la misma, por ser conforme a derecho. No procede imposición de las costas procesales [...]".

***SEGUNDO*.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora mencionada, en nombre de doña Gabriela , presentó escrito de 17 de septiembre de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 66 y 67.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 56 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa (LEF); y 14.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de septiembre de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. Doña Gabriela , recurrente, ha comparecido el 11 de octubre de 2019 y la Administración del Estado, recurrida, lo ha hecho el 7 de enero de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

***TERCERO*.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 21 de febrero de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Precisar si las rentas obtenidas por el contribuyente como consecuencia del pago de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio han de imputarse al ejercicio en que se dicta el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para su determinación (dies a quo, dies ad quem y base de cálculo), auto que adquiere firmeza, o al ejercicio en que se dicta el auto por el que se practica su liquidación y se fija la cantidad exacta a pagar por tal concepto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 56 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa y 14.2, letra a), 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, en relación con los artículos 66 y 67.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...]".

2. La procuradora Sra. Rodríguez-Curiel Espinosa, en la representación de doña Gabriela interpuso recurso de casación en escrito de 6 de mayo de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando se dicte sentencia estimatoria del recurso, que case la sentencia de impugnación y, en su virtud, acuerde *"[...] el alcance que debe darse al art. 14.2 a) de la Ley del IRPF [...] y acordando, en consecuencia:*

a) Dejar sin efecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que se impugna, declarando, en consecuencia, que procedió la estimación de la reclamación nº NUM000 presentada por Doña Gabriela ;

b) Declarar que la imputación de los intereses de demora debió haberse realizado en el ejercicio 2008 o, subsidiariamente, en el ejercicio 2010 estando, por tanto, prescrita tal imputación de intereses; y

c) Acordar que la liquidación practicada es improcedente por haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por lo que procede dejar sin efecto el documento de pago emitido comoconsecuencia de tal liquidación.

d) Acordar la devolución de las cantidades ingresadas en la AEAT más los intereses de demora calculados desde la fecha en que tal ingreso tuvo lugar hasta la efectiva devolución de dicha cantidad [...]".

***CUARTO*.- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 7 de julio de 2020, en el que solicita se dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación confirmando la sentencia recurrida.

***QUINTO*.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 15 de diciembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO*.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en precisar y concretar, a efectos de fijación de doctrina, la imputación temporal de una ganancia patrimonial en el IRPF. No es momento ahora de poner en tela de juicio, por tratarse de una cuestión ajena al proceso y a las pretensiones de las partes, la realidad misma de una ganancia, esto es, un enriquecimiento patrimonial experimentado por quien recibe una indemnización por el retraso de más de cincuenta años en la fijación o pago del justiprecio expropiatorio. La propia jurisprudencia de esta Sala así lo asevera repetidamente.

En suma, se trata de especificar ahora la doctrina constante de nuestra Sala que considera que el devengo, en aplicación de la regla especial aplicable a los créditos litigiosos - art. 14.2.a) LIRPF- viene fijado por el momento de determinación judicial del justiprecio -o la indemnización por la tardanza en fijarlo o abonarlo-, pues hasta entonces es una cantidad ilíquida cuya concreción depende de la certeza de una previa cantidad -que es el justiprecio-, que es la base sobre la que se aplican los intereses.

En este caso, la duda jurídica que ha de dirimirse la suscita el momento de la exigibilidad del crédito de intereses, coincidente con el devengo -en aplicación de la citada regla especial de la ley- debido a que la sentencia de la Sala de Madrid de 31 de diciembre de 2007 estimó en parte el recurso jurisdiccional entablado por la aquí recurrente y otros expropiados y determinó el justiprecio en la cantidad global de 1.552.050 euros -incluido el premio de afección y la indemnización por ocupación ilegal de la finca por parte del Ayuntamiento de Madrid-, cantidad a cuyo pago se condena a éste junto a los intereses legales, que sin embargo no se cuantifican en ese momento.

En suma, ha de discernirse si tal resolución, firme en 2008, basta para precisar el devengo de intereses incorporado a la condena, pero no cuantificado, o ha de estarse a la fecha de la firmeza de resoluciones posteriores, como el auto de 21 de diciembre de 2009 -con firmeza en 2010- que resuelve el incidente de

ejecución de sentencia incoado en relación con la fijación de la indemnización consistente en el pago de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio, que contiene todos los factores precisos y reglados para establecer la cuantía de tales intereses (*dies a quo*, *dies ad quem* y base de cálculo), auto que adquiere firmeza de 2010; o, por el contrario, ha de estarse a la tesis de la Administración que sitúa el devengo en la firmeza del posterior auto judicial que, finalmente, fija la cantidad exacta a pagar por tal concepto.

***SEGUNDO*.- Hechos que han de ser tenidos en cuenta.**

Según refiere la sentencia impugnada, la secuencia de hechos y decisiones que importa conocer es la siguiente:

1) Dª Gabriela percibió del Ayuntamiento de Madrid en el año 2012 la cantidad de 216.917,19 euros, derivada del expediente de expropiación que afectó a la finca NUM001 , en la que tenía una participación de 1/42.

2) La demandante declaró, en el ejercicio 2012, la ganancia patrimonial derivada de la percepción de los intereses abonados por el Ayuntamiento de Madrid, por la demora en el pago del justiprecio de la expropiación forzosa. La Inspección entiende que la ganancia debió liquidarse íntegramente, sin aplicación de los coeficientes reductores de la Disposición Transitoria 9ª LIRPF.

3) Respecto a la finca NUM001 , consta que el procedimiento de expropiación tramitado fue el de urgencia, con ocupación inmediata de la finca. El acta previa de ocupación fue dictada el 13 de julio de 1989 y el acta de pago y ocupación en 1991.

4) No resulta controvertido que el 31 de diciembre de 2007, como hemos adelantado, se dictó sentencia del TSJ de Madrid, fijando el justiprecio y explicando que el valor que se calcula se determina sobre los bienes y derechos que existían en el inicio del proyecto de expropiación en el año 1962, según el decreto del Gerente municipal de urbanismo de 24 de enero de 2001.

5) Asimismo, el 30 de julio de 2008 se dictó sentencia del TSJ de Madrid en la que se resuelve la ejecución de sentencia, requiriendo al Ayuntamiento de Madrid el abono de las cantidades adeudadas, lo que sucede mediante acta de pago en 2009.

6) El 21 de diciembre de 2009 se dictó auto, en incidente de ejecución de sentencia, en el que la cuestión planteada se refería al cómputo de los intereses expropiatorios, partiendo de que el justiprecio había quedado fijado en 3.318.175,86 euros. El auto fija como *"dies a quo"* y *"dies ad quem"* los días 13 de mayo de 1960 y 6 de marzo de 2009, para la liquidación de los intereses. Este auto fue declarado firme en providencia de 12 de julio de 2010, que requiere al Ayuntamiento de Madrid para que practique la liquidación de los intereses adeudados y los satisfaga.

7) Mediante nuevo auto de 1 de junio de 2011, al no haberse liquidado los intereses por el Ayuntamiento de Madrid, se acuerda fijarlos en 5.378.259,26 euros, según el periodo de devengo determinado en el auto de ejecución.

8) Tras solicitarse por los expropiados la aclaración de dicho auto e interponer de forma subsidiaria recurso de súplica, al advertirse un error en la base tomada como importe del justiprecio, se dictó otro auto de 11 de noviembre de 2011, que subsanó dicho error, corrigiendo la cuantía de justiprecio que servía de base para el cálculo de los intereses -de 1.919.411,77 a 3.318.175,86 euros- y fija correctamente los intereses expropiatorios. Recurrido dicho auto por el Ayuntamiento de Madrid, fue inadmitido el recurso de casación por otro auto de esta Sala de 17 de febrero de 2012.

9) Asimismo, por nuevo auto del TSJ se ordena al Ayuntamiento de Madrid que ejecute la sentencia y abone la deuda, declarando la responsabilidad de la Subdirectora General de Promoción del Suelo de Madrid.

10) Finalmente, los días 3 de agosto de 2012 y 28 de febrero de 2014 se extendieron las actas de pago de intereses.

***TERCERO*.- Razonamiento de la sentencia de instancia.**

La Sala de instancia funda su desestimación de la sentencia en las siguientes razones, que conviene expresar en la parte que ahora interesa:

"TERCERO.- Imputación temporal ganancia patrimonial derivadas del cobro de intereses moratorios abonados con ocasión del justiprecio.

La cuestión jurídica ahora controvertida consiste en determinar a qué ejercicio fiscal debe ser imputada la ganancia patrimonial relativa a los intereses expropiatorios por demora en la determinación y pago del justiprecio devengados en favor de la recurrente.

Conviene reproducir brevemente el contexto normativo y jurisprudencial, para una mejor comprensión de la controversia. El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), señala que:

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.

Seguidamente, en dicho precepto se enumeran aquellos supuestos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, no existe ganancia o pérdida patrimonial o bien se trata de ganancias patrimoniales exentas, supuestos entre los que no se encuentran las rentas derivadas de la expropiación forzosa.

El artículo 14.2.a) LIRPF dispone que:

"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 periodo impositivo en que aquélla adquiera firmeza".

Por tanto, la imputación temporal de la ganancia se produce con independencia del periodo impositivo en que se lleva pago el cobro, pues lo determinante es la firmeza de la resolución judicial.

Nuestra jurisprudencia ha declarado que en las expropiaciones urgentes, como la que ahora nos ocupa, los intereses de demora regulados en el art. 56 de la Ley de Expropiación Forzosa se devengan desde el día siguiente a la ocupación de los bienes y derechos expropiados hasta su completo pago o válida consignación, de manera que no existe solución de continuidad entre los intereses del art. 56 -demora en la fijación del justiprecio- y art. 57 demora en el pago del justiprecio-; se trata de compensar adecuadamente al propietario de la desposesión y ello incluso aunque no exista demora en la tramitación del justiprecio, salvo cuando la ocupación tenga lugar después de transcurridos seis meses del inicio del expediente expropiatorio pues en tal caso comienzan desde ese momento a devengarse los intereses ya que no puede ser de peor condición el expropiado por vía de urgencia que el expropiado por la vía ordinaria (SSTS de 25 de abril de 2004, Recurso de Casación núm. 8006/1999, ponente: D. Enrique Lecumberri Martí y de 12 de abril de 2010, Recurso de Casación núm. 4773/2003, ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Micó, ES:TS:2010:1846).

Estos intereses que vienen a representar una compensación por la demora en la fijación y pago del justiprecio, no son parte de este, pues no tienen una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, sino que representan una indemnización que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio, es decir, constituyen un crédito accesorio del justiprecio que se devenga por ministerio de la ley (STS de 12 de abril de 2010), si bien también deben tributar como ganancia patrimonial, pues integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento (STS de 29 de abril de 2013, Recurso de Casación núm. 5089/2011, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, ES:TS:2013:2118 y de 9 de febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 3003/08, ponente: D. Ángel Aguallo Avilés, ES:TS:2012:1273).

Este criterio ha sido seguido por la Sección 5ª de esta Sala (por todas, sentencia 13 de septiembre de 2018, recurso contencioso administrativo núm. 809/2016, ponente: D. ª Carmen Álvarez Theurer, ES:TSJM:2018:11904).

En principio, el devengo de los intereses expropiatorios se produce en aquella fecha en la que se acepta por el expropiado el justiprecio, lo que lleva automáticamente aparejado el abono de la indemnización de intereses, como mecanismo de actualización del justiprecio.

Por ello, a efectos del IRPF, el devengo tributario de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses expropiatorios, queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, ejercicio fiscal al que han de ser imputados los ingresos procedentes del principal y de los intereses, aunque su pago se efectuase posteriormente, tal y como sostiene las SSTS de 12 de abril de 2010, Recurso de Casación núm. 4773/2003, ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Mico, ES:TS:2010:1846 y Sentencia de 7 de octubre de 2010, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 242/2006, ponente: D. Ramón Trillo Torres, ES:TS:2010:5258.

Ciertamente, esta doctrina jurisprudencial ha de ser matizada por lo que respecta a la imputación temporal del justiprecio en la expropiación forzosa seguida por el procedimiento de urgencia, conforme al criterio sentado por posteriores sentencias del Tribunal Supremo, entre las que destacan las SSTS de 26 de mayo de 2017, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 1137/2016, ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Mico, ES:TS:2017:2121 y Sentencia de 12 de julio de 2017. Recurso de Casación núm. 1647/2016, ponente: D. Emilio Frías Ponce, ECLI: ES:TS:2017:2938.

En efecto, la imputación temporal de la renta procedente de la expropiación forzosa, o sea, el momento en que tiene que imputarse temporalmente la renta derivada de la expropiación forzosa, difiere según se trate del procedimiento ordinario o de urgencia.

En el procedimiento expropiatorio ordinario, según el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa, 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.

Sin embargo, en la expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia 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 (artículo 52 LEF). Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago. Es decir, se habilita a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar.

La jurisprudencia declara 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 LEF (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas), por lo que el incremento de patrimonio producido con la expropiación con motivo de las cantidades abonadas entonces al expropiado habrán de imputarse al ejercicio fiscal en que tuvo lugar tal ocupación.

No obstante, esta regla general ha de matizarse cuando la cantidad recibida inicialmente como justiprecio es objeto de recurso, cuya resolución determina que su importe se incremente. En tal caso, 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 definitivamente el litigio entre la Administración expropiante y el sujeto expropiado, fijando el justiprecio.

En este sentido, se ha resuelto por la presente Sala y Sección, pudiendo destacar Sentencias tales como Sentencia de 22 de junio de 2017, Rec. 1280/2015, ponente: Dª María Antonia de la Peña Elías, ES:TSJM:2017:6664 o Sentencia de fecha 10 de julio de 2017, Rec. 1279/2015, ponente: Carmen Álvarez Theurer, ES:TSJM:2017:7942.

Pues bien, trasladando esta doctrina jurisprudencial al supuesto que nos ocupa, hemos de concluir que los intereses expropiatorios devengados en favor de la recurrente, calificados como ganancia patrimonial, habrán se ser imputados al ejercicio fiscal en el que deban considerarse definitivamente fijados por resolución judicial firme, en tanto que resultaba controvertido el periodo en el que debían ser computados y su concreta cuantía, si bien la base para su cálculo -el justiprecio- había sido establecida con anterioridad por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

En este sentido, el Auto del TSJ de Madrid de 21.2.2009, declarado firme mediante la Providencia de fecha 12.7.2010, resolvió de forma definitiva acerca de ciertos aspectos controvertidos del cómputo de intereses expropiatorios, al fijar el "dies a quo" y el "dies ad quem" (13.05.1960 y 06.03.2009, respectivamente) que habían de aplicarse sobre el justiprecio, determinado ya con anterioridad mediante la sentencia de 31.12.2007 en la cantidad de 3.318.175,86 euros.

Ahora bien, la definitiva determinación de la cuantía de tales intereses no tuvo lugar hasta su liquidación, también controvertida. Tal como puso de relieve el hecho de que el Auto del TSJ de Madrid de 1.6.2011 que procedió a la liquidación de los intereses expropiatorios, estableciéndolos en la cantidad de 5.378.259,26 euros, con arreglo al periodo de devengo determinado en el Auto de 21.12.2009, fuera objeto de una solicitud de aclaración y subsidiario recurso de súplica por parte de los expropiados, denunciándose un error en la base tomada como importe del justiprecio, que fue subsanado por el Auto de 11.11.2011, corrigiéndose la cuantía de justiprecio que servía de base para el cálculo de los intereses y cuantificándose correctamente los intereses expropiatorios. Posteriormente, fue inadmitido el recurso presentado por el Ayuntamiento de Madrid contra aquel auto, mediante Auto del TSJ de Madrid de 17.2.2012, momento en el cual ganó firmeza la resolución judicial que fijó definitivamente la cuantía de tales intereses.

Por consiguiente, la liquidación de los intereses expropiatorios y su cuantificación definitiva no se produjo hasta que fue corregido su erróneo cálculo inicial, lo que tuvo lugar a través del Auto de 11.11.2011 que quedó firme cuando fue inadmitido el recurso, contra el mismo interpuesto por resolución de 2012, ejercicio fiscal al que debe ser imputada la ganancia patrimonial que entrañan.

La consecuencia siguiente es que no existe la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, pues el inicio de las actuaciones inspectoras se fecha el día 6 de abril de 2015 y por tanto, antes del transcurso de cuatro años, desde que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación del IRPF de 2012, esto es, del 30 de junio de 2013.

Por último, es importante destacar que el asunto, aquí controvertido, ya ha sido resuelto por esta Sala en Sentencia de fecha 30 de mayo de 2019, Rec. 426/2018, por lo que razones de coherencia y seguridad jurídica imponen el mismo contenido.

Por todo ello, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo que nos ocupa".

***CUARTO*.- Sobre la jurisprudencia de esta Sala y su necesaria concreción a casos como el presente.**

Cabe resumir la doctrina de este Tribunal Supremo, mencionando al efecto la sentencia de 12 de abril de 2010, pronunciada en el recurso de casación nº 4773/2003, que, en lo que ahora interesa, y resolviendo el caso allí enjuiciado, señalaba:

"[...] Los intereses vienen a representar una compensación por la demora en la fijación y pago del justiprecio - art. 56 de la L.E.F.-, 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 art. 56 de la Ley que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio; por ello la jurisprudencia de nuestra Sala no lo viene considerando como parte integrante del justiprecio, sino como un crédito accesorio del mismo que se devenga por ministerio de la ley (STS 26/10/1993).

La obligación de satisfacer intereses de demora al pagar el justiprecio es un crédito accesorio de éste y una obligación legal del art. 1108 del Código Civil, por lo que en caso de incurrirse en morosidad, nace la obligación de indemnizar daños y perjuicios, consistentes, a falta de convenio, en el pago del interés legal.

Ahora bien, dado que los intereses son, en principio, una cantidad ilíquida, cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base sobre la que deben aplicarse (cantidad base que no se produjo sino muy posteriormente), resulta evidente que hasta el momento del pago del justiprecio, si bien dichos intereses se estaban devengando no resultaba exigible al contribuyente tributar por los mismos.

A la vista de lo expuesto, no cabe duda de que el **devengo de los intereses indemnizatorios del art. 56 de la L.E.F .** se produce el 30 de octubre de 1990, puesto que en esta fecha se acepta por el expropiado el justiprecio, lo que lleva automáticamente aparejado el abono de la indemnización de intereses del art. 56 (...) Esto es así porque el interés percibido con arreglo al art. 56 de la L.E.F. supone un mecanismo de actualización del justiprecio ya que el precio de la expropiación debe referirse al momento de iniciación del expediente expropiatorio. El tiempo de iniciación del expediente de justiprecio determina la fecha a la que hay que referir el valor de los bienes a tasar conforme al art. 36 de la L.E.F. No sería justo que la demora de la Administración expropiante en la fijación del justiprecio, cuando es la culpable del retraso, la sufriera el expropiado sin indemnización o compensación alguna; el legislador pretende que el titular de los bienes expropiados perciba el equivalente real al valor de los mismos.

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. Se debe, pues, estimar íntegramente el recurso de casación [...]".

Nos interesa resaltar de la citada doctrina dos consideraciones: una, que los intereses devengados por la expropiación del art. 56 se califican como crédito accesorio que se devenga por ministerio de la ley; y dos, el reconocimiento explícito de la regla general del devengo fundado en la exigibilidad, de suerte que no puede exigirse el impuesto por la ganancia patrimonial hasta que la renta litigiosa no sea liquidada.

Ello está supeditado, lógicamente, a que con el sólo dato del justiprecio definitivamente fijado se pueda determinar y convertir la suma ilíquida, que se va devengando por el transcurso del tiempo, en líquida, pues como recuerda la sentencia de referencia, con cita de la sentencia de 27 de marzo de 1999 *"...en el momento*

en que los intereses en cuestión fueron exigibles, eran ingreso computable a efectos del beneficio contable y por ende de la determinación de la base imponible... ".

Como principio general, la regla que establece el art. 14.2.a) LIRPF coincide con nuestro criterio jurisprudencial expresado. En el caso que nos ocupa, siendo litigioso el justiprecio, se fijó por sentencia de 31 de diciembre de 2007 -con firmeza posterior, presumiblemente en 2008-; en principio, pues, la imputación de los intereses, como crédito accesorio -pero incluido en la condena al pago, como es de ver en la sentencia condenatoria en materia expropiatoria- debería referirse a ese momento de la determinación por sentencia firme del justiprecio, siempre que de él derivase el importe en que se concreta la deuda de intereses - lo que no refleja la sentencia firme por faltar la determinación exacta del tiempo de generación de aquellos-.

Ahora bien, existen supuestos en los que se ha condenado al pago de una cantidad, en este caso en concepto de intereses de demora, aun no precisada en su exacto importe, por lo que se está precisamente en la hipótesis del art. 14.2.a) LIRPF, porque no se ha *"...satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía",* en los que debe aplicarse la regla especial, de modo que *"...los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza".*

A esta situación se refería nuestra sentencia de 7 de octubre de 2010, recurso de casación nº 242/2006, señalando que *"...el devengo tributario, 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".*

Ello es así porque, al margen de toda otra consideración, no puede reputarse ilíquida una deuda de la Administración cuando a ella misma correspondía, en cumplimiento de una sentencia judicial firme, no sólo su cuantificación -para la que no tenía margen alguno abierto a la interpretación o la duda- sino también su pago, que finalmente se ha demorado hasta cincuenta y cuatro años desde la ocupación de la finca, que la propia sentencia reputa ilegal y constitutiva de una vía de hecho.

Decidir lo contrario sería tanto como poner en manos del deudor, aunque sea una Administración, el momento en que decide liquidar la deuda y, luego de tal simple operación matemática, proceder a su pago con la diligencia que le es exigible.

Dicho de otro modo, el dogma jurídico conforme al cual sólo se incurre en *mora debitoris* en caso de liquidez estricta y exacta de la deuda de que se trate, es susceptible de matización, en un sentido espiritualista y, dentro del orden administrativo, debe ser analizada bajo los principios que deben inspirar el buen hacer administrativo y su sumisión completa a la ley y al derecho -y, en este caso, no sólo de la Administración cuya actuación se enjuicia, que resulta ser la deudora de intereses cuyo crédito determina el tratamiento fiscal de que se trate-, tales como los de buena fe y buena administración. A este propósito, una actuación tan recalcitrante a la hora de determinar y pagar una deuda, pese a los términos taxativos de una sentencia firme y de un auto posterior, no puede suponer un perjuicio añadido para el expropiado ni un elemento de inseguridad jurídica en orden a la determinación del periodo de devengo fiscal de ese crédito.

No resulta ocioso dejar constancia de que, según el acuerdo adoptado por los Magistrados de la Sala Primera del Tribunal Supremo, en Junta General celebrada el día 20 de diciembre de 2005 -pleno no jurisdiccional-, no debe aplicarse de forma absoluta y como principio el brocardo jurídico *in illiquidis non fit mora*, sino contemplar la razonabilidad de la discusión del deudor; si ésta no es razonable, ello implicará la imposición de intereses moratorios y se determinará desde cuándo son debidos.

En definitiva, debemos contestar a la cuestión planteada en el auto de admisión que la imputación temporal del crédito litigioso de intereses ha de efectuarse en el año en que adquiera firmeza el auto que precisa todos los factores que sirven para su exacta determinación (*dies a quo, dies ad quem* y base de cálculo), esto es, que permite que se cuantifiquen los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio.

***TERCERO*.-Aplicación de la doctrina fijada al presente recurso de casación.**

En el caso que nos ocupa, para determinar el importe de los intereses devengados en favor de la expropiada, por razón del retraso en la fijación del justiprecio, era preciso establecer éste mismo y el tiempo de generación de los intereses, aplicando sobre el resultado de tal multiplicación el tipo de interés legal.

Se desprende de los antecedentes obrantes y de la narración de la sentencia de instancia, que dichos elementos integrantes de la deuda de intereses no fueron detallados en una sola resolución, sino que consta que en la sentencia de 31 de diciembre de 2007 se fijó el justiprecio de la finca expropiada y se condenó al pago de intereses, que no se cuantificaban; que en sentencia de 30 de julio de 2008 se acordó activar la ejecución y

requerir al Ayuntamiento de Madrid el abono de las cantidades adeudadas-. Se establece, pues, por resolución firme el justiprecio en la suma de 3.318.175,86 euros, base sobre la que aplicar el tipo de interés.

Fijado de forma cierta el justiprecio, por auto de 21 de diciembre de 2009 se precisa periodo de generación de los intereses -que abarca desde el 13 de mayo de 1960 (nada menos) al 6 de marzo de 2009. A nuestro juicio, ambas resoluciones judiciales contienen todos los datos necesarios para que la Administración expropiante fijara -y satisficiera- el importe total de los intereses, concretando y delimitando así la ganancia patrimonial. Tal auto es la decisión judicial -firme en 2010- determinante del devengo, basado como hemos dicho en la exigibilidad y ésta, a su vez, en la liquidez.

Por tanto, conforme al art. 14.2.a) de la LIRPF, los intereses devengados habían de ser imputados al ejercicio de 2010, año de la firmeza del mencionado auto, puesto que el débito tributario ya existía y, aun no líquido, podía liquidarse mediante una mera operación aritmética y, por ende, pagarse de una vez, por lo que el derecho a su percepción había nacido y podía ser exigido su importe por la Administración Tributaria.

Por tanto, hemos de dictar una sentencia que declare haber lugar al recurso de casación y anular la de instancia, sustituyéndola por otra que estime el recurso jurisdiccional de instancia y anule la liquidación girada, por ser disconforme a derecho en su determinación del ejercicio de devengo, todo ello sin pronunciamiento acerca de la prescripción de la facultad de la Administración para liquidar la deuda tributaria, toda vez que la propia Sra. Gabriela incluyó en su autoliquidación del año 2012 la cantidad percibida en concepto de intereses y, en general, carecemos del conocimiento completo y preciso de eventuales actos de interrupción, aspectos estos sobre los que, además no ha habido debate, ni en la instancia ni en esta casación.

Debe añadirse que la sentencia de esta Sala y Sección que resuelve el recurso de casación nº 6088/2019 ha estimado un recurso de casación sustancialmente idéntico, referido a la misma expropiación forzosa e idéntica finca.

***CUARTO*.-** 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo, *in fine*, de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de **DOÑA Gabriela** , contra la sentencia de 17 de junio de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 444/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 444/2018, entablado por la expresada recurrente contra la resolución de 26 de febrero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Madrid, respecto a liquidación del IRPF, ejercicios 2011, 2012 y 2013, con anulación de ambas resoluciones de revisión y liquidación, así como ordenar la devolución de lo indebidamente ingresado por tal concepto, incrementado con los intereses legales que correspondan.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ