

TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LA GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE UNA EXPROPIACIÓN FORZOSA EN CASO DE RETASACIÓN: STS DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 2440/2023¹

Antonio Cubero Truyo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-0593-8594>

Resumen

Quien sufre la expropiación de un bien, debe declarar en el IRPF la ganancia patrimonial resultante de comparar el valor de adquisición del bien y el justiprecio recibido, aplicando los coeficientes reductores si el bien había sido adquirido antes del 31 de diciembre de 1994. Si se lleva a cabo un proceso de retasación posterior, en el que aflore una mayor ganancia patrimonial, los coeficientes también se aplicarán, dado que no se considera una ganancia nueva y distinta, sin perjuicio de que esa parte adicional de la ganancia deba ser imputada al periodo en el que adquiera firmeza la retasación.

Palabras clave

Expropiación, Justiprecio, Retasación, IRPF, Ganancias patrimoniales, Coeficientes reductores, Imputación temporal

Abstract

Whoever suffers the expropriation of a property, must declare in the IRPF the capital gain resulting from comparing the acquisition value of the property and the appraisal received, applying the reducing coefficients if the property had been acquired before December 31, 1994. If a subsequent reassessment process is carried out, in which a greater capital gain is obtained, the coefficients will also be applied, since it is not considered a

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación PID2021-125061NB-I00 «Las difusas fronteras en la regulación de los distintos procedimientos tributarios. Mejoras técnicas necesarias en su delimitación. Seguridad jurídica versus litigiosidad».

new and different gain, without prejudice to the fact that this additional part of the gain must be imputed to the period in which the reassessment becomes final.

Keywords

Expropriation, Appraisal, Revaluation, Personal Income Tax, Capital gains, Reducing coefficients, Temporary imputation

Cómo citar: Cubero Truyo, A. (2025). Tributación en el IRPF de la ganancia patrimonial derivada de una expropiación forzosa en caso de retasación: STS de 7 de noviembre de 2024, rec. núm. 2440/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 211-220.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2024 (rec. núm. 2440/2023), siendo ponente el Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, establece como doctrina tres importantes criterios jurisprudenciales:

En primer lugar, se deja sentado que cuando en una expropiación se llega a producir la retasación (posibilidad prevista en el artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa), ello no constituye a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una alteración patrimonial diferente y autónoma de la correspondiente a la expropiación original. No hay por tanto una ganancia patrimonial nueva sino que se trata simplemente de valorar de nuevo tal ganancia teniendo en cuenta el justiprecio otorgado en la retasación.

En segundo lugar, se aclara cuál debe ser la regla de imputación temporal de la parte de ganancia patrimonial que se deriva del aumento en el justiprecio fijado en la retasación. Al haber resultado litigioso, el incremento de justiprecio que se reconozca debe imputarse al ejercicio en el que adquiriera firmeza la resolución que contenga la determinación final e inmodificable del justiprecio.

Y en tercer lugar, se precisa que a la ganancia patrimonial resultante de la retasación sí les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, puesto que lo relevante para determinar su aplicabilidad sigue siendo la fecha de la adquisición del inmueble (anterior al 31 de diciembre de 1994) y no la fecha vinculada a la retasación (posterior al 31 de diciembre de 1994).

2. Supuesto de hecho

El asunto que genera esta sentencia consiste en una expropiación de una finca acordada por el Ayuntamiento de Valencia el 24 de julio de 1998, y cuya ocupación se produjo el 18 de mayo de 2000.

El problema esencial consistió en que los copropietarios de la finca expropiada, formularon el 15 de abril de 2008 una solicitud de retasación, acogiéndose al artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa, que prevé esta posibilidad cuando ha transcurrido un determinado plazo (dos años en la redacción originaria aplicable en ese momento y cuatro años en la actualidad) sin que se hubiera abonado o consignado el pago de la cantidad que se había fijado como justiprecio por resolución del Jurado Provincial de Expropiación. El importe de la retasación fue fijado en una nueva resolución del Jurado Provincial de fecha 10 de marzo de 2010, que fue impugnado en vía judicial, sucediéndose sentencias que iban siendo siempre discutidas a la vez que iban incrementando el justiprecio.

Desde la perspectiva tributaria², los expropiados no declararon ganancia patrimonial alguna en el IRPF por entender que la ganancia se había devengado

² Sobre la fiscalidad de la expropiación, nos remitimos, entre otros trabajos, a CALVO VÉRGEZ, J.: «La tributación de las operaciones de expropiación en el IRPF». *Gaceta fiscal*, núm. 407/2020, págs. 48-73.

en el año 2000, el año de la ocupación, y no quedaba sujeta al IRPF por la aplicación de los coeficientes reductores. Sin embargo, la Agencia Tributaria inició un procedimiento de inspección fruto del cual se liquidaba el impuesto correspondiente a la ganancias patrimoniales derivadas de la retasación, con todas sus peripecias judiciales, imputándolas al periodo 2012 (por los importes percibidos a raíz de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2012) y al periodo 2015 (por los importes percibidos a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2015)³,

Los expropiados, disconformes con estas liquidaciones, presentaron reclamación económico-administrativa que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2022, y a continuación presentaron recurso contencioso-administrativo, que fue igualmente desestimado por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2023. Y es ahí cuando se llega ya al recurso de casación.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo comienza su argumentación analizando el concepto legal de ganancia patrimonial a efectos del IRPF y subraya que para que exista tal, debe producirse una alteración en la composición del patrimonio; no es suficiente con que se experimenten aumentos de valor en los bienes, sino que por razones pragmáticas (facilitar la cuantificación) solo se someterán a gravamen los aumentos de valor «realizados», esto es los que se ponen de manifiesto con ocasión de algún tipo de transmisión o movimiento patrimonial.

En los casos de expropiación, es evidente que sí se produce una alteración patrimonial y por tanto, es evidente que aflora una ganancia (o pérdida) patrimonial que ha de ser declarada en el IRPF. Pero la duda se produce en los casos en los que el procedimiento expropiatorio desemboca más adelante en una retasación del bien. La retasación se concibe como una garantía para el expropiado ante la demora en la efectividad o pago del justiprecio, con el objetivo de que el justiprecio se adecue a la realidad patrimonial actual, que puede haberse visto afectada por el transcurso del tiempo⁴. Para el Tribunal Supremo, la retasación no genera un cambio en la composición del patrimonio distinto o adicional al que se produjo con motivo de la expropiación, sino que solo implica la necesidad de una nueva determinación del valor de transmisión de la ganancia patrimonial inicialmente producida, al haber caducado el justiprecio anteriormente fijado.

3 Además de regularizar los intereses de demora causados por el retraso en la fijación del justiprecio (artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa) y los causados por la demora en el pago por la Administración (artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa).

4 Como se explica en la sentencia, basándose en la jurisprudencia consolidada, «la retasación no es una mera actualización del justiprecio originario, ni es una adaptación de los datos entonces tenidos en cuenta a la coyuntura económica actual. La retasación consiste en la fijación de un nuevo justiprecio, mediante una nueva valoración del bien expropiado con arreglo a los rasgos jurídicos del mismo (clasificación del suelo, aprovechamiento, etc.) en el momento en que dicha retasación es solicitada. Las únicas características originarias del bien expropiado que deben seguir considerándose a efectos de la retasación son las puramente físicas, ya que como consecuencia de la realización del proyecto que legitimó la expropiación es posible que dichas características físicas hayan variado;

La retasación no se desvincula en ningún caso de la privación patrimonial que se produjo, simplemente se está sustituyendo el importe de la indemnización inicialmente estipulada. Descarta por tanto el argumento del Abogado del Estado (y de la Administración tributaria y de las resoluciones anteriores) de que la retasación supone una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior, que obligaría a determinar una nueva ganancia patrimonial.

Ahora bien, aunque solo haya una alteración patrimonial y por ende, una sola ganancia, ello no obsta para que se produzcan especialidades en cuanto a la imputación temporal de dicha ganancia por mor de la retasación. Cuando adquiere firmeza la retasación, no hay una nueva ganancia pero sí se ha de situar en ese momento la imputación temporal de la ganancia, al menos por la parte del justiprecio que haya nacido en dicha retasación porque no estuviera antes reconocida. Lo cual no representa sino una natural aplicación de la regla del artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF para las rentas pendientes de resolución judicial. Parece lógico este criterio, pues teniendo que esperar a la retasación para poder declarar la ganancia, cuando por fin se conozca el justiprecio, si se mantuviera la imputación temporal de la ganancia en el momento pasado de la ocupación del bien expropiado, con toda probabilidad se habría ya producido la prescripción, desenlace desproporcionado⁵.

Pero además, la sentencia aclara que si hasta llegar a la firmeza de la retasación se han ido produciendo fallos previos, como era el caso, originando abonos por parte de la Administración expropiante, en ellos se produce ya la imputación temporal de la parte proporcional de la ganancia. Sin esperar al momento final y conclusivo del proceso, se imputará fiscalmente la parte del justiprecio que vaya siendo añadida en cada eslabón de las impugnaciones a que ha dado lugar la retasación. No hay por tanto que rectificar las liquidaciones ya realizadas en relación con la parte del precio que surgía de sentencias previas. Esas liquidaciones anteriores se consideran correctas desde el punto de vista de la imputación temporal, porque en relación con ellas se habría dado lugar a lo que «con cierta impropiedad» se denominaba «firmeza parcial» en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

Puede resultar ciertamente llamativo que se empiece reivindicando la existencia de una única situación con trascendencia tributaria, solo hay una ganancia patrimonial, pero se termine descomponiéndola a los efectos de la imputación temporal, de modo que puede hablarse de varias imputaciones, encontrándonos ante una ganancia patrimonial fraccionada y diferida, pero teniendo claro en todo caso que no puede hablarse de varias ganancias ni de un justiprecio suplementario, porque el justiprecio es único.

y tomar en consideración esas nuevas características físicas conculcaría la prohibición, impuesta por el art. 36 de la LEF, de incluir en el justiprecio las plusvalías —o las minusvalías— habidas con posterioridad a la iniciación del expediente expropiatorio. En resumen, la retasación debe buscar el valor del bien expropiado en el momento en que aquélla se solicita, si bien considerando idealmente que las características físicas del bien expropiado siguen siendo las que tenía en el momento de iniciación del expediente expropiatorio».

⁵ Si así fuera, señala la sentencia, «acaecería la prescripción de la facultad liquidatoria de la Administración sin posibilidad de determinar la deuda, aun sujeta a controversia o litigio, con evidente desconocimiento de la actio nata».

Otra de las cuestiones de interés casacional que se plantean en este asunto es la relativa a la aplicación o inaplicación de los coeficientes reductores regulados en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, que se pueden invocar para el cálculo de las ganancias patrimoniales si el bien cuya transmisión la genera fue adquirido antes del 31 de diciembre de 1994 (y siempre que no estuviera afecto a actividades económicas). La respuesta a esta cuestión es una consecuencia ligada a la respuesta a la primera, en palabras del Tribunal Supremo, es su corolario (y de ahí que se resuelva en el Fundamento jurídico 4.º, siendo la tercera cuestión, antes que la segunda): dado que se ha acordado que no hay más alteración patrimonial que la original causada por la expropiación, para el cálculo de la parte de ganancia imputable a la retasación, el valor de adquisición se mantiene, y lo que es más importante, se mantiene la fecha de adquisición. De modo que sí resultan igualmente aplicables los coeficientes reductores para el cálculo de esta parte adicional de ganancia. El derecho a la aplicación de los coeficientes reductores por haberse adquirido el bien expropiado con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 no se ve afectado por el hecho de que el justiprecio se haya determinado mediante retasación en un momento posterior a 1994.

4. Análisis

La fundamentación del Tribunal Supremo nos parece irreprochable a la hora de sostener que solo existe una alteración patrimonial, no dando lugar la retasación a una nueva alteración en la composición del patrimonio de donde se derive una nueva y autónoma ganancia patrimonial. Es tal la claridad de la doctrina sentada que el Tribunal llega a deslizar que la inopinada teoría de la segunda ganancia en la retasación, absolutamente artificiosa, se debía al empeño de la Administración tributaria en inhabilitar así la aplicación de los coeficientes reductores⁶.

Más dificultades observamos a la hora de sustentar la posición del Tribunal Supremo sobre la imputación temporal de la ganancia. Como es sabido, la regla general del artículo 14.1.c) de la Ley del IRPF consiste en que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que en el caso de la expropiación se situaría al tiempo de la ocupación. Pero lo habitual en estos casos es que la fijación del justiprecio no resulte pacífica sino litigiosa, por lo que entraría en funcionamiento la regla especial del artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF [y no artículo 14.2.a) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, como por error se dice en la sentencia], en virtud de la cual «cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial

6 «De hecho, esa creación jurídica innovadora según la cual se cortocircuita el nuevo justiprecio nacido de la retasación, desconectándolo de su causa primera —la expropiación en tanto privación coactiva— y de su objeto —la finca que ha de tasarse para fijar lo que vale e indemnizar a los expropiados— para resituarlo en el tiempo mismo de la retasación, parece obedecer al propósito no indisoluble de situar artificialmente en una fecha muy posterior el dies a quo del nacimiento del plazo que ha de establecerse para identificar el plazo inicial y final y, así, cuantificar la ganancia por la diferencia de sus valores, a fin de soslayar la aplicación de los coeficientes», denuncia el Tribunal Supremo en la sentencia.

la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza». Pero llegados a este punto, lo que sí puede resultar sorprendente es que la sentencia haya considerado correcta la posición de la Inspección tributaria que dictó liquidaciones imputables a los periodos 2012 y 2015, periodos en que recayeron sendas sentencias relativas al justiprecio discutido de la retasación (eso sí, correcta la imputación temporal, aunque tendrá que rehacerse para aplicar los coeficientes reductores inicialmente vedados). Podría considerarse contradictorio que no estando aún definitivamente resuelto el asunto, ya se apliquen imputaciones parciales, creando pues situaciones intermedias de imputación entre la regla general del artículo 14.1.c) que se remontaría al momento de la ocupación expropiatoria, y la regla especial del artículo 14.2.a) de imputación en el momento de la firmeza de la resolución judicial. ¿Es coherente que se bendigan imputaciones en distintos momentos en los que la retasación está todavía sujeta a provisionalidad, cuando en la propia sentencia se subraya la razonabilidad de esperar como regla especial de imputación «hasta la firmeza de esa sentencia o resolución que fije definitivamente el justiprecio»? ¿No se estaría acogiendo subrepticamente el criterio del cobro, que tendría que venir expresamente previsto en la legislación, como sí ocurre en otros casos (como el de las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, por ejemplo)? Para descartar tales hipótesis y apuntalar la doctrina del Tribunal Supremo, la explicación que creemos que se desprende es que en la letra y sobre todo en el espíritu de la regla especial queda subrayada la posibilidad de una aplicación parcial (la regla especial alude a «la totalidad o parte de una renta» y a «los importes no satisfechos»), y en ese sentido, puede entenderse que cada fallo que recae y se va acompañando del pago, da lugar a una desaparición de la litigiosidad por la parte correspondiente que justifica la imputación de esa porción de la ganancia, aunque después se produzcan sucesivos incrementos. Es decir, a medida que van recayendo las resoluciones (en 2012, en 2015), estarían zanjando de manera parcial pero definitiva la fijación del importe –insistimos, parcial– de la renta, y esas ganancias parciales no pueden reconducirse al devengo inicial de la ganancia, puesto que hasta entonces estaba pendiente de resolución judicial, pero deja de estarlo en ese momento⁷.

También nos parecen dignos de mención los argumentos en los que se apoya el Tribunal Supremo en esta sentencia para rechazar el planteamiento de los contribuyentes que exigían que se aplicaran ciertos pronunciamientos del Supremo anteriores, esgrimiendo la improcedencia de aplicar un criterio jurisprudencial posterior que había cambiado el que resultaba más beneficioso para la parte recurrente. Si ese cambio de doctrina se había producido después de los hechos del caso, su aplicación vulneraba el principio de confianza legítima. El Tribunal Supremo se remite a su sentencia de 26 de junio de 2024, recurso

⁷ Incluso se admite en la sentencia la posibilidad de que haya imputaciones parciales posteriores, dado que aún quedan flecos pendientes en la fijación del justiprecio: «la sentencia de 19 de febrero de 2018, de la Sección Quinta de esta Sala Tercera (rec. 2009/2016), que estimó el recurso de casación suscitado por el Ayuntamiento de Valencia, ordenó la retroacción de actuaciones para que se fijase el justiprecio atendiendo a las bases establecidas en la sentencia de 13 de febrero de 2015, ejecución cuyos términos y actuaciones ulteriores no nos han sido dados a conocer, de suerte que, en este caso, la firmeza de la sentencia no impide la remisión a actos posteriores de ejecución que pueden hacer variar tanto el cuántum como el momento final de la imputación».

nº 7664/2022, en la que se pronunciaba sobre los cambios de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea : «...carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal. Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima»⁸. Para el Tribunal, esta argumentación resulta plenamente extensible a las sentencias del propio Tribunal Supremo.

Por último, nos parece que esta sentencia, al girar en torno a la aplicación de los coeficientes reductores, debería contribuir a suscitar la reflexión sobre la actual situación legislativa de ausencia absoluta de medidas que atiendan a la mayor o menor antigüedad de la adquisición cuando se calcula el importe de la ganancia. Ya no existen en el IRPF los coeficientes de abatimiento (salvo por lo que respecta a su aplicación a las adquisiciones anteriores a 31 de diciembre de 1994, gracias al reconocimiento de la disposición transitoria novena), ni tampoco existen coeficientes multiplicadores del valor de adquisición, que compensen el deterioro de los valores como consecuencia de la depreciación monetaria, especialmente después de haber pasado por etapas de una elevada tensión inflacionista. Por esta desatención a un factor que influye claramente en la determinación de la capacidad económica susceptible de gravamen, creemos que el Tribunal Constitucional, después de lo sucedido con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si ahora fuera llamado a pronunciarse, podría declarar la inconstitucionalidad del método actual de cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, inconstitucionalidad que nos parece flagrante⁹. La revisión de su doctrina que llevó a cabo en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre (rectificando los postulados del Auto 71/2008, de 26 de febrero), podría pensarse que no afecta al IRPF, en la medida en que la revisión consistió en afirmar que era necesario que la cuantificación de todos los tributos (incluso de aquellos que no tuvieran un papel central en el sistema tributario) se graduara atendiendo a la auténtica capacidad económica, y en el IRPF, como pieza central del sistema, esa graduación ya era de suyo necesaria.

8 Además, sigue señalando la sentencia, «como recuerda el escrito de oposición, el principio de irretroactividad amparado por el artículo 2.3 del Código Civil y más particularmente en el campo tributario por el artículo 10.2 de la LGT, es un mandato dirigido al legislador, no a los Tribunales. Rige para las normas, no para la jurisprudencia, no al menos en el amplísimo sentido postulado, siempre que estemos ante un cambio de criterio jurisprudencial, que no ha sido el caso».

9 Nos parece significativo un lejano fallo del Tribunal Constitucional, la sentencia 27/1981, de 20 de julio, en el que se juzgaba si un artículo de la Ley de Presupuestos que modificaba la Ley del IRPF estableciendo una actualización de valores, suponía una vulneración del artículo 134.7 de la Carta Magna, al haber modificado un tributo sin venir previsto en una ley tributaria sustantiva. Pues bien, el Tribunal consideró que no había tal incumplimiento porque lo que se había acometido era «una adecuación a la actual situación inflacionista que responde a la naturaleza del Impuesto sobre la Renta que ha de contemplar incrementos reales no monetarios», y en consecuencia, no se trataba de una modificación del impuesto que requiriera previsión normativa, sino una mera adecuación del tributo a la realidad.

Pero también es evidente que los fundamentos esgrimidos sobre el principio de capacidad económica (y el de no confiscatoriedad) han dado un avance considerable, se han manifestado más incisivos y exigentes, demostrando una mayor sensibilidad, una clara «revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos», en palabras del propio Tribunal Constitucional. De donde se deduce a nuestros ojos que no resulta descabellado confiar en que se avale la inconstitucionalidad de gravar incrementos puramente monetarios.