



Roj: **ATS 276/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:276A**

Id Cendoj: **28079130012017200004**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **01/02/2017**

Nº de Recurso: **2/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Auto**

AUTO

En la Villa de Madrid, a 1 de febrero de 2017

HECHOS

PRIMERO .- 1. La procuradora doña Helena Fernández Castán, en representación de Suerige TRS, S.L., presentó el 23 de septiembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2016 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 1234/2014 .

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 19, apartados 1 y 4, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre) [«LIS/1995»] y el artículo 1543 del Código Civil .

3. Sostiene que, con arreglo a dichos preceptos, la ganancia patrimonial derivada de una indemnización expropiatoria correspondiente al arrendatario de una finca debe imputarse al ejercicio (en el caso, el año 2002) en el que se produce la corriente real de bienes y servicios, esto es, al periodo en el que el arrendatario realiza la prestación (el cese de la actividad y el abandono de la finca) por la que se le indemniza, y no aquel en el que se firma el acta de pago, se ocupa la finca y se percibe el justiprecio por el propietario expropiado (en el caso, el año 2003).

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la cuestión resuelta en la sentencia discutida afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa («LJCA»)], porque: (i) son muy numerosos los casos de expropiación de inmuebles arrendados, en los que se indemniza tanto a la propiedad como a los arrendatarios; (ii) existen supuestos expropiatorios en los que únicamente se indemniza al arrendatario por el abandono del inmueble y el pago de la indemnización se produce en un ejercicio fiscal diferente al de abandono de la finca o cese de la actividad; (iii) la doctrina que se fije sería también aplicable a los casos de incrementos patrimoniales derivados de una indemnización por cese voluntario en la locación, no derivado de un procedimiento expropiatorio; y (iv) afectaría también a los casos de extinción de otros derechos reales o personales diferentes del dominio por causa de expropiación, en los que la prestación que se indemniza sea distinta a la transmisión del dominio de la finca.

5. Considera conveniente el pronunciamiento del Tribunal Supremo a fin de crear una doctrina uniforme, dado que el devengo es un elemento fundamental del impuesto sobre sociedades, pues determina no sólo cuándo debe pagarse el tributo sino también la regulación aplicable, sometida a incesantes cambios en lo que afecta a tipos, bonificaciones, exenciones, retenciones, etc., elementos que configuran la cuota a pagar, incluso sirve para precisar si el tributo se devenga o no. Enfatiza que la doctrina de la sentencia que discute da lugar a confusiones y resulta de imposible aplicación en los casos en los que únicamente se expropian derechos arrendaticios y no el dominio.



6. Razona que las infracciones que imputa a la sentencia son determinantes de su fallo, que se fundamenta en que el devengo se produce con la firma del acta de pago y ocupación, momento en el que se produce la transmisión del dominio de la finca, desconociendo que el artículo 19 LIS/1995 dispone que los ingresos y los gastos se imputarán al periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, y olvida que la prestación del arrendatario ("corriente real de bienes o servicios") no consiste en la transmisión del dominio, sino en el abandono del uso y goce del inmueble. Añade que la inclusión de la transmisión de la propiedad entre las posibles prestaciones del arrendatario vulnera el artículo 1543 del Código Civil, que no incluye el dominio entre las facultades del arrendatario.

SEGUNDO .- La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de octubre de 2016, habiendo comparecido la compañía recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 11 de octubre de 2016, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO .- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y Suerige TRS, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, que fueron oportunamente alegadas en la demanda, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la cuestión a solventar afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], razonando suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

SEGUNDO .- 1. La compañía mercantil recurrente considera que la sentencia que impugna infringe los artículos 19 LIS/1995, apartados 1 y 4 , y 1543 del Código Civil , el primero en cuanto fija los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades y el segundo en cuanto determina las facultades que el propietario cede en el arrendamiento de cosas.

2. La cuestión que suscita este recurso de casación consiste en determinar la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de la ganancia patrimonial obtenida por un arrendatario que ocupa un bien expropiado a consecuencia de la percepción de la indemnización que compensa la extinción de su derecho arrendaticio. Más en particular, se trata de precisar si la ganancia debe atribuirse al ejercicio en que se firma el acta de pago y se ocupa la finca (en el caso, 2003) o, por el contrario, cuando el arrendatario cesa en su actividad y abandona la finca expropiada (en el caso, 2002).

3. El artículo 19.1 LIS/1995 disponía que «[l]os ingresos y gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria y financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros».

4. Esta norma pasó al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) [artículo 19.1] y se encuentra hoy incorporada en iguales términos, aunque con distintas palabras, en el artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) [«Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros»].

5. El Tribunal Supremo ha interpretado tal norma de imputación de ingresos y gastos en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades en relación con el justiprecio percibido por el titular dominical de bienes y derechos expropiados [sentencias de 4 de abril de 2011 -tres- (casaciones 4135/2009 , 4458/2009 y 4641/2009, FJ 2º, en los tres casos; ES:TS:2011:2215, ES:TS:2011:2207 y ES:TS:2011:2073, respectivamente), 3 de noviembre de 2011 (casación 4021/2010 , FJ 5º; ES:TS:2011:8641), 19 de abril de 2012 (casación 707/2009, FJ 2º; ES:TS:2012:3376) y 10 de marzo de 2014 (casación 4529/2010, ES:TS :2014:1051,



precisamente aplicadas por la sentencia recurrida], pero no lo ha hecho respecto de la indemnización que, por la extinción del contrato y el abandono del inmueble, percibe el arrendatario del bien expropiado.

6. Con arreglo a dicha jurisprudencia, las alteraciones patrimoniales que se originan como consecuencia de la transmisión de la propiedad en virtud de expropiación forzosa se devengan y, por tanto, deben imputarse al ejercicio en que se consuma la transmisión de la titularidad dominical. Si se trata de una expropiación tramitada por el procedimiento ordinario, tiene lugar cuando, una vez pagado o consignado el justiprecio, se ocupa la finca. En el caso de las expropiaciones por el procedimiento de urgencia, se produce con la previa ocupación de la finca, aun cuando aún no se haya fijado y pagado el justiprecio, siempre que se hayan cumplido los trámites preliminares a que se somete tal modo excepcional de adquisición expropiatoria. Esta jurisprudencia del Tribunal Supremo se sustenta en que, con arreglo al artículo 609 del Código Civil, la transmisión de la propiedad se produce con la concurrencia del título y el modo.

7. Cabe interrogarse si tal criterio, que la sentencia de instancia aplica automáticamente al caso de autos, opera también para la imputación temporal a los efectos de los referidos impuestos y, en particular, el que grava la renta de las sociedades, de la indemnización que percibe el arrendatario del bien expropiado como consecuencia del lanzamiento y el cese de la actividad que desarrollaba en el mismo, como consecuencia de la extinción de la relación arrendaticia que la expropiación comporta. ¿El arrendatario debe imputar la variación patrimonial al ejercicio en el que tiene lugar la transmisión expropiatoria del dominio o a aquel en el que se produce el lanzamiento y el cese de la actividad? ¿Cuándo acaece tal evento a efectos tributarios en la extinción expropiatoria de la locación arrendaticia?

8. Esta cuestión no ha sido abordada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y no le falta razón a la compañía recurrente cuando afirma que su esclarecimiento afecta «a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso» [artículo 88.2.c) LJCA], por lo que reúne interés casacional objetivo. En efecto, cuando esta previsión legal alude a que la resolución impugnada (lo que vale tanto como decir la cuestión que la misma suscita) reúna tales condiciones, ha de entenderse que la jurisprudencia que pueda fijar el Tribunal Supremo sea susceptible de aplicación por los operadores jurídicos (administraciones públicas y órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa) a situaciones iguales. Siendo así, no cabe la menor duda de que el esclarecimiento de los extremos indicados en el anterior punto 7 permitirá contar con un criterio jurisprudencial claro para resolver situaciones del mismo porte que la abordada en la sentencia impugnada: la imputación temporal en los impuestos directos que gravan la renta de las sociedades y de las personas físicas de la indemnización recibida por un arrendatario como consecuencia de la extinción expropiatoria de la locación. Con ello, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución).

9. Resulta, por tanto, conveniente que sobre la cuestión con interés casacional objetivo que suscita este recurso se pronuncie el Tribunal para formar jurisprudencia acerca de la misma.

TERCERO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la interpretación del artículo 19.1 LIS/1995, en la redacción vigente para los ejercicios 2002 y 2003, integrado más tarde en el texto refundido de dicho tributo aprobado en el año 2004, cuya norma se encuentra hoy incorporada en iguales términos, aunque con distintas palabras, a la vigente Ley 27/2014, en relación con la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de la variación patrimonial experimentada por un sujeto pasivo de dicho tributo que, en su condición de arrendatario de un bien inmueble, percibe la indemnización expropiatoria que compensa la extinción de su derecho arrendaticio.

CUARTO .- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO .- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2/2016, interpuesto por la procuradora doña Helena Fernández Castán, en representación de Suerige TRS, S.L., contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2016 por la Sección



Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 1234/2014 .

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

La interpretación del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción vigente para los ejercicios 2002 y 2003, integrado más tarde en el texto refundido de dicho tributo (artículo 19.1) aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo , cuya norma se encuentra hoy incorporada en iguales términos, aunque con distintas palabras, en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 11.1), en relación con la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de la variación patrimonial obtenida por un sujeto pasivo de dicho tributo que, en su condición de arrendatario de un bien inmueble, percibe la indemnización expropiatoria que compensa la extinción de su derecho arrendaticio.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.