



Roj: **STS 2121/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:2121**

Id Cendoj: **28079130022017100193**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/05/2017**

Nº de Recurso: **1137/2016**

Nº de Resolución: **937/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En Madrid, a 26 de mayo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina num. 1137/2016, promovido por la entidad mercantil TANATORIO BOISACA S.L., representada por la procuradora D<sup>a</sup> María Freire Rodríguez-Salvio y bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup> Raquel Rodríguez Gómez, contra la sentencia num. 543/2015, de 20 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el recurso num. 15036/2015 en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la Inspección se iniciaron actuaciones de comprobación con TANATORIO BOISACA S.L. el 23 de junio de 2010. El alcance de las mismas expresado en la comunicación de inicio fue el general del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008. Posteriormente se ampliaron el 29-10-2010 al ejercicio 2007 del mismo impuesto y el 17-11-2010 al ejercicio 2006.

Del tiempo total transcurrido del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria, considera la Inspección como dilaciones no imputables a la Administración 161 días ( de 07-07-2010 a 15-12-2010), por no aportación de documentación.

De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resultó lo siguiente:

En los años objeto de comprobación -2006, 2007 y 2008- TANATORIO BOISACA SL no presentó declaraciones liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, no constando estar dada de alta en el Impuesto de Actividades Económicas. El objeto social es la prestación de los servicios propios de pompas fúnebres, encargándose de las diligencias necesarias para el depósito, conducción y enterramiento de cadáveres, etc.

TANATORIO BOISACA era titular de una parcela rústica en el sitio Pe do Muíño, Ayuntamiento de Santiago, cuyo precio de adquisición, según escritura pública de ampliación de capital de fecha 11 de marzo de 1988, fue de 114.192,30 euros (19.000.000 pesetas).

El 14 de junio de 2001, la Consellería de Política Territorial, Obras Públicas y Vivienda, aprobó el proyecto técnico de expropiación para la ejecución del "Plan Especial do Sistema Xeral C-1 Cementerio de Boisaca (Tanatorio)", tramitado por el procedimiento de tasación conjunta, en el que se fijaba una valoración de 215.282,54 euros.

Con fecha 23 de octubre de 2003 se levanta acta para dejar constancia de la ocupación y toma de posesión por el Ayuntamiento de Santiago de Compostela de la finca antes descrita, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 144 de la LOUG y en el artículo 52, números 6 , 7 y 8 de la Ley de Expropiación Forzosa (LEF ).



TANATORIO BOISACA, S.L., recibió en ese momento 215.282,54 euros a cuenta del importe que fije el Jurado de Expropiación.

El 6 de noviembre de 2006 tiene lugar, por parte del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, la fijación definitiva de un justiprecio de 424.252,08 euros. De esta cantidad TANATORIO BOISACA, S.L. había percibido en 2003, 215.282,54 euros, por lo que la cantidad restante del justiprecio que resulta es de 208.969,54 euros.

El 20 de octubre de 2008, el Ayuntamiento de Santiago acordó abonar a TANATORIO BOISACA, S.L., 208.969,54 euros de principal y otros 119.796,43 euros de intereses. Estas dos cantidades, que totalizan 328.765,97 euros, fueron percibidas por TANATORIO BOISACA, S.L. en 2008.

Así pues, el 20 de Octubre de 2008 percibe 208.969,54 euros de principal (diferencia entre el justiprecio y el importe percibido a cuenta: 424.252,08 - 215.282,54), y 119.796,43 euros concepto de intereses.

A la vista de los hechos anteriores *considera la Inspección* que en el caso del TANATORIO BOISACA, S.L., en 2003 se produjo la ocupación de la finca expropiada y, consecuencia, debió haber contabilizado e incluido en la base imponible del ejercicio 2003 la diferencia entre la cantidad percibida a cuenta del justiprecio (215.282,54 euros) y el precio de adquisición de la finca. Es decir, en 2003 tiene lugar el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad recibida como justiprecio y el precio de adquisición del bien expropiado.

El importe percibido en 2003 determina la existencia de un beneficio procedente del bien expropiado ya que estamos ante un importe "acordado o liquidado", es decir, de un valor consolidado que genera un beneficio a TANATORIO BOISACA, S.L. por la diferencia entre la cantidad percibida a cuenta del justiprecio (215.282,54 euros) y el precio de adquisición de la finca.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 56 de La LEF, el 15 de junio de 2001 (seis meses desde la firmeza del acuerdo de necesidad de ocupación) se inicia el devengo de intereses de mora en la fijación de justiprecio, que termina el día en que queda fijado definitivamente en vía administrativa, que fue el 6 de noviembre de 2006 ( STS 23 de diciembre de 1986, STS 29 de enero de 1990, STS 8 de octubre de 1990, STS 22 de marzo de 2001, ...).

Sostiene el actuario que el obligado tributario debió contabilizar y, por tanto, incluir en la base imponible del Impuesto de Sociedades, correspondiente al ejercicio 2003 las siguientes rentas:

- 101.090,24 euros correspondientes a la diferencia (beneficio) entre la cantidad percibida a cuenta del justiprecio (215.282,54 euros) y el precio de adquisición del terreno (114.192,30 euros). Si bien, con referencia a la base imponible, procedería a reflejar el importe correspondiente a la corrección monetaria (Art. 15.9 a) del TRLIS.

- 22.999,84 euros correspondientes a los intereses de demora de la cantidad ya percibida por el periodo 15-06-2001 a 23-10-2003.

La diferencia entre el justiprecio que finalmente se fija y el precio inicialmente establecido, se imputa como renta a efectos contables y fiscales en el ejercicio en que el justiprecio queda definitivamente establecido que en el caso planteado es el ejercicio 2006 (El 6 de noviembre de 2006 tiene lugar, por parte del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa la fijación definitiva de un justiprecio de 424.252,08 euros). En 2006, el obligado tributario sabe que como mínimo (puede amar un importe mayor) va a percibir 208.969,54 euros más los intereses correspondientes a esta cantidad por el período 15 de junio de 2001 a 6 de noviembre de 2006.

Por tanto, según el TEAR de Galicia, el obligado tributario debió contabilizar e incluir en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al *ejercicio 2006* las siguientes rentas:

- 208.969,54 euros correspondientes a la cantidad restante del justiprecio

- 48.604,02 euros correspondientes a los intereses de demora de la cantidad ya percibida por el período 15-06-2001 a 31-12-2006 ( a 31-12-2006, no había cobrado).

También debió contabilizar y, por tanto, incluir en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al *ejercicio 2007*, 10.448,48 euros en concepto de intereses.

Finalmente, en *ejercicio de 2008*, TANATORIO BOISACA, S.L. percibe 208.969,54 euros de principal y otros 119.796,43 euros de intereses. El obligado tributario debió contabilizar y, por tanto, incluir en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, 37.744,09 euros en concepto de intereses, por la diferencia entre los realmente percibidos (119.796,43 euros) y los que él pudo haber determinado con la información disponible (82.052,34 euros devengados en 2007, 2006 y 2003).



Segundo.- El representante de la entidad formula *alegaciones al acta* oponiéndose a la misma por entender, en primer lugar, que no resulta de aplicación la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino la Ley de Expropiación forzosa, en virtud de la cual estaría exento de impuestos el pago de precio.

Considera, además, que no procede las imputaciones realizadas al ejercicio 2006 puesto que la Resolución que acuerda el importe del justiprecio es notificada a la empresa el 06-11-2006, adquiriendo firmeza el 07-01-2007, siendo por tanto en este ejercicio en el que se debería incluir.

También manifiesta su disconformidad con el cálculo de intereses, que considera se empiezan a devengar el 15 de diciembre de 2001.

Tercero.- Con fecha 26 junio de 2011 el Inspector Coordinador dicta *acuerdo de liquidación* por un importe de 116.503,97 euros, en los términos contenidos en el acta A0271856532, que el representante de la entidad recurre en *reposición*, siendo desestimadas sus pretensiones por acuerdo del Inspector Jefe de 1 de septiembre de 2011.

Cuarto.- Derivado de la liquidación anterior se inició expediente sancionador que finalizó con acuerdo de imposición a la obligada tributaria de sanción por infracción del artículo 191 de la ley General Tributaria. La infracción se califica de grave en los ejercicios 2006 y 2008 y de leve en el año 2007. La sanción impuesta es la mínima de 50 p.p., a la que se añaden 25 p.p. por perjuicio en los ejercicios 2006 y 2008 con un importe total de 71.488,85 euros.

La sanción fue recurrida en reposición, dictando la Inspección acuerdo desestimatorio el 1 de septiembre de 2011.

Quinto.- Con fecha 6 de octubre de 2011 la entidad promovió sendas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación y la sanción, reiterando los argumentos de oposición formulados ante la Inspección de no tributación del incremento en virtud de lo establecido en el artículo 47 de la Ley de Expropiación Forzosa. Considera además que caso de

someter el incremento a tributación, no debería imputarse en el ejercicio 2006 por no ser firme la resolución del Jurado de Expropiación, debiendo considerarse además como una operación a plazos o con precio aplazado. Finalmente alega un erróneo cálculo de intereses, que deben imputarse, a su juicio, de acuerdo al certificado emitido por el Ayuntamiento de Santiago aportado en la comprobación.

Entiende además que no procede la imposición de sanción al no concurrir ni culpabilidad ni el grado de responsabilidad subjetiva exigible.

En resolución de 23 de octubre de 2014 el TEAR de Galicia acordó desestimar las reclamaciones y confirmar los acuerdos impugnados.

**SEXTO.-** Contra el acuerdo dictado el 23 de octubre de 2014 por el TEAR de Galicia TANATORIO BOISACA interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en sentencia num. 543/2015, de 20 de noviembre, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: Fallamos: Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de TANATORIO BOISACA SL contra la resolución dictada en fecha 23 de octubre de 2014 por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Galicia en la reclamación 15/5272/2911 y acumulada interpuesto contra acuerdo del Inspector Jefe regional de Galicia de la AEAT por el que se desestima recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 por importe de 116.503,97 €, la cual anulamos por ser contrario a derecho a fin de que se proceda a una nueva liquidación en los términos establecidos en la fundamentación jurídica de esta resolución con recálculo de los intereses.

**SÉPTIMO.-** Con fecha 3 de marzo de 2016 la entidad mercantil TANATORIO BOISACA S.L. interpuso *recurso de casación para la unificación de doctrina* contra la sentencia num. 543/2015, de 20 de noviembre, directamente ante el Tribunal a quo, que ha sido tramitado conforme a las prescripciones legales. Y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 18 de abril de 2017, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en este recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia el 20 de noviembre de 2015 en su recurso 15036/2015 deducido por TANATORIO BOISACA S.L. contra la resolución del



TEAR de Galicia de 23 de octubre de 2014, desestimatoria de la reclamación interpuesta frente a la liquidación y sanción del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008, por importe de 116.503,97 euros.

**SEGUNDO.- 1.** La entidad recurrente empieza por citar las sentencias de esta Sala y Sección que estima contradictorias con la que aquí se recurre y en las que, con base a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se llega a pronunciamientos contradictorios con la sentencia objeto del presente recurso.

Las sentencias que se invocan de contraste son las siguientes:

- Sentencia num. 1846/2010, de 12 de abril, recurso 4473/2003
- Sentencia num. 8641/2011, de 3 de noviembre, recurso num. 4021/2010
- Sentencia num. 3376/2012, de 19 de abril, recurso 707/2009 .
- Sentencia num. 2118/2013, de 29 de abril, recurso 5089/2011 .

La recurrente alega, además, identidad en la situación de las partes y en los hechos, fundamentos y pretensiones contenidos en la sentencia recurrida y en las sentencias de contraste.

En cuanto a las *partes* existe identidad de situación, pues en todas las sentencias citadas de contraste, así como también en la sentencia recurrida, es el administrado tributario al que se le ha derivado liquidación por los mismos hechos imponibles y bajo las mismas circunstancias que han derivado dichos hechos imponibles.

En cuanto a los *hechos*, las Sentencias aportadas versan todas ellas sobre la imputación temporal del devengo de la plusvalía del justiprecio e intereses del mismo en procedimiento de expropiación forzosa, hechos que son sustancialmente iguales a los de la sentencia recurrida.

En cuanto a las *pretensiones*, existe identidad entre las mismas, ya que tanto en la sentencia recurrida, como en las anteriormente citadas, de contraste, la recurrente pretende que se declare que la fecha de devengo de la plusvalía del justiprecio y de sus intereses corresponde, el primero, a la fecha de ocupación, independientemente de la fecha de fijación definitiva del justiprecio o la de pago del mismo, y los intereses a la fecha en la que se fueron devengando, independientemente de la fecha de pago o de su cálculo.

En cuanto a los *fundamentos y contenido de las sentencias*, la identidad está en que todos ellos coinciden en que la fecha de imputación de la plusvalía del justiprecio en procedimiento de expropiación forzosa es el de la fecha de ocupación, asimismo, los intereses devengados se imputarán a cada momento en el que se devengan y no en el momento de su cálculo y/o pago.

Existe *contradicción entre los pronunciamientos de las sentencias alegadas y la recurrida*, y así se acredita, con la siguiente relación precisa y circunstanciada de sus fallos:

1) *Sentencia 8641/2011, de 3 de noviembre de 2011*. A la mercantil demandante le ha sido expropiada una finca de su propiedad por la Administración mediante el procedimiento de expropiación con trámite urgente. La Administración Tributaria abre inspección y deriva liquidación entendiéndose que el devengo de la plusvalía del justiprecio se genera en dos momentos distintos: un primer momento en el que la mercantil recibe la fijación de indemnización por rápida ocupación y un segundo momento en el que se fija por el Tribunal de Expropiación el precio definitivo del justiprecio.

2) *Sentencia 2118/2013, de 29 de abril de 2013*. A la mercantil demandante le fueron expropiadas unas fincas de su propiedad por la Administración mediante el procedimiento de expropiación con trámite urgente. La Administración Tributaria abre inspección y deriva liquidación entendiéndose que el devengo de la plusvalía del justiprecio se genera en dos momentos distintos: un primer momento en el que la mercantil recibe la fijación de indemnización por rápida ocupación y un segundo momento en el que se fija por el Tribunal de Expropiación el precio definitivo del justiprecio. En relación a los intereses expropiatorios devengados, la AEAT imputó el incremento patrimonial de los intereses expropiatorios al momento en que queda fijado el justiprecio.

3) *Sentencia 1846/2010, de 12 de abril de 2010*. El administrado tributario fue objeto de expropiación, obteniendo una plusvalía por ello y percibiendo intereses expropiatorios; la Sala se pronuncia al respecto del momento del devengo tanto de la plusvalía como de los intereses percibidos.

4) *Sentencia 3376/2012, de 19 de abril de 2012*. A la mercantil demandante le ha sido expropiada unas fincas de su propiedad por la Administración mediante el procedimiento de expropiación con trámite urgente. La Administración Tributaria abre inspección y deriva liquidación entendiéndose que el devengo de la plusvalía del justiprecio se genera en dos momentos distintos: un primer momento en el que la mercantil recibe la fijación de indemnización por rápida ocupación y un segundo momento en el que se fija por el Tribunal de Expropiación el precio definitivo del justiprecio.



2. A continuación, la recurrente hace un análisis del momento de transmisión del dominio del bien expropiado en el procedimiento expropiatorio de urgencia, haciendo una consideración separada de la imputación temporal de la ganancia patrimonial y de los intereses percibidos, tanto los expropiatorios como los devengados por retraso en el pago. La recurrente analiza, finalmente, las infracciones legales imputables a la sentencia recurrida.

#### **A) Imputación temporal de la ganancia patrimonial en el procedimiento expropiatorio**

En la transmisión de la propiedad en una expropiación realizada en el procedimiento regulado en el artículo 52 de la LEF (procedimiento urgente de expropiación), las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado se producen cuando la ocupación de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados por el artículo reseñado: una vez levantada el acta previa de ocupación y formulada la hoja de depósito previo, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación y pago o consignación de estas últimas.

En este proceso especial, se habilita a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el justiprecio de la operación. Por tanto, ha de entenderse que en el procedimiento expropiatorio de urgencia, la transmisión de la propiedad se produce con el acta de ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el artículo 52 de la LEF .

En el caso de autos, en fecha 23 de octubre de 2003 se realiza por parte de la Administración acta previa de ocupación y resguardo del depósito que determina el artículo 53 de la Ley.

Sentado que el momento de transmisión del dominio del bien expropiado es el momento en el que se realiza la previa ocupación y resguardo del depósito, las sentencias aportadas analizan los siguientes elementos:

-Tanto si la expropiación forzosa es por vía urgente, por medio de la cual, tras la transmisión del dominio, se fijará el valor total del justiprecio, como en una expropiación ordinaria en la que el justiprecio quede pendiente de una valoración en vía judicial, el momento de la transmisión del dominio se fija en el momento de ocupación.

-Siendo el momento de ocupación el momento de transmisión del dominio, éste es el momento del devengo de la ganancia patrimonial y no otro, tanto en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, la *sentencia que es objeto de recurso* en el presente escrito, determina que la *fecha a la que ha de imputarse la ganancia patrimonial* es la fecha de notificación de la resolución del Jurado de Expropiación, que se llevó a cabo el 6 de noviembre de 2006. utilizando como base la diferencia entre lo ya percibido en el momento de ocupación y lo resuelto por el Tribunal de Expropiación en la mentada resolución y pago percibido en fecha 20 de octubre de 2008.

#### **B) Imputación temporal de los intereses percibidos tanto los expropiatorios como los devengados por retraso en el pago.**

La imputación temporal de los intereses expropiatorios y de demora en el pago del precio corresponde, según el criterio del devengo, a la fecha de inicio en la cual los intereses comenzaron a correr, es decir, el día siguiente del acta de ocupación, devengándose en cada uno de los ejercicios posteriores hasta el momento del pago final.

De este modo, al día siguiente a la fecha del acta de ocupación comienzan a correr los intereses que se devengarán en cada ejercicio correspondiente, no pudiendo imputarse simplemente al momento del pago de los mismos o al momento en que pudieren calcularse por encontrarse definitivamente fijado el justiprecio.

La *Sentencia del Tribunal Supremo* nº2118/2013, de 29 de abril de 2013 , recurso 5089/2011 , reproducida por la *Sentencia del Tribunal Supremo* nº 1846/2010, de 12 de abril de 2010 , rec. 4773/2003 , dice: "en lo que a los intereses expropiatorios concierne se ha de recordar que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, tanto si se trata de los del artículo 56 como si son los del artículo 57, ambos de la Ley de Expropiación Forzosa , constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, pero que en todo caso debe tributar como ganancia patrimonial. Integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento [ sentencia de 9 de febrero de 2012 (casación 3003/08 , FJ 6º), que reproduce la ya citada de 12 de abril de 2010] imputable fiscalmente a los ejercicios en los que se devengaron, con independencia de cuando fueran contabilizados."

La sentencia recurrida nada resuelve a este respecto, ignorando las alegaciones realizadas por la parte en relación a dichos intereses.

#### **c) Infracciones legales imputables a la sentencia recurrida.**



La mercantil recurrente sostiene que la sentencia recurrida infringe los artículos 52 y 53 de la LEF , de los que infiere que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplimentados los trámites preliminares contemplados en el primero de esos preceptos y el artículo 19.1 TRUS, porque la ganancia patrimonial y los intereses, tanto expropiatorios como de demora en el pago, se deben imputar al ejercicio en que se devengan, cuando se realizó la ocupación la una y en cada ejercicio en que se generaron los otros.

**TERCERO.- 1.** Dado el carácter improrrogable de la competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, que establece el artículo 8º de la Ley de esta Jurisdicción , ha de examinarse de oficio y con carácter previo a los motivos de casación que propone la recurrente, la posible inadmisibilidad del presente recurso en atención a la cuantía del mismo.

El recurso de casación para la unificación de doctrina es excepcional, subsidiario respecto del de casación ordinaria Y limitado por razón de la cuantía, como resulta de lo establecido en el artículo 96.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción –la 29/1998, de 13 de julio– que al puntualizar las sentencias susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina determina que sólo lo serán aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en el artículo 86.2. b) siempre que la cuantía litigiosa sea superior a 30.000 euros. EL establecimiento de una "summa gravaminis" para el acceso a esta casación tiene su fundamento en el designio del legislador de agilizar la actuación jurisdiccional en todos los órdenes para procurar que la justicia se imparta de la forma más rápida y eficaz posible, de acuerdo con las exigencias del artículo 24 de la Constitución .

Por otro lado, es constante la jurisprudencia de esta Sala en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya ofrecido el recurso al notificarse la resolución impugnada o que haya sido admitido anteriormente y se advierta la carencia de cuantía al momento de dictarse el fallo en el que ha de apreciarse, incluso, de oficio.

**2.** La jurisprudencia de este Tribunal tiene declarado reiteradamente que la fijación de cuantía puede ser efectuada en cualquier momento, incluso de oficio, por el órgano jurisdiccional ya que se trata de una materia de orden público procesal, máxime cuando es determinante de la procedencia o improcedencia del recurso de casación (por todas S. de 12 de febrero de 1997).

De otra parte, es doctrina reiterada de esta Sala (entre otros los autos de 9 de enero y 22 de febrero de 1999 , y las sentencias de 5 y 15 de julio de 2000 , 11 de diciembre de 2001 y 20 de febrero , 3 y 11 de julio de 2002 ) que, en asuntos como el ahora examinado, el valor de la pretensión -que es el criterio a tener en cuenta ex artículo 41.1 de la Ley de esta Jurisdicción viene determinado por la cuota tributaria, pues ésta es la que representa el verdadero valor económico de la pretensión

**3.** En el *supuesto de autos* consta en el expediente que las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios objeto de regularizaciones fueron los siguientes: 2006, cuota de 84.140,63 €; 2007, 2.612,12 € y 2008 9.436,43 euros.

Es claro que la cuota tributaria correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 no supera el límite legal de los treinta mil euros ( 30.000 €) establecido en el artículo 96.3 de la LJCA para acceder al recurso de casación para la unificación de doctrina, por lo que no es susceptible de impugnación la sentencia recurrida en cuanto a estos ejercicios 2007 y 2008.

**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 , 4458/2009 y 4641/2009 ), 3 de noviembre de 2011 ( casa. 4021/2010 ), 29 de abril de 2013 ( casa 5089/2011 ) y 10 de marzo de 2014 ( casa. 4529/2010 ), han sentado la doctrina de que 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.



Si se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia ( art. 32 de la Ley de Expropiación Forzosa ), 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 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 - 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.

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 caso, 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.

**QUINTO.-** La entidad recurrente ha aportado sentencias de esta Sala que resultan contradictorias con la tesis de la sentencia de instancia, que teniendo en cuenta que la notificación de la resolución del Jurado de Expropiación se llevó a cabo el 6 de noviembre de 2006, ha entendido que ésta es la fecha a la que ha de imputarse la ganancia patrimonial acordada por la fijación definitiva del justiprecio, apoyándose en el criterio que sostuvo esta Sala en su sentencia de 12 de abril de 2010 ( casa. 4773/22003 ).

Evidenciada la contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias de esta Sala que se aportan de contraste, hay que considerar, para dilucidar sobre la resolución del recurso, cuál de las tesis mantenidas en la que representa la buena doctrina y esta Sala entiende que, en estos casos en que existe pendencia sobre el justiprecio, la solución más ajustada a Derecho es la que mantiene la sentencia de instancia, lo que nos lleva derechamente a desestimar el recurso y a confirmar la sentencia recurrida, sin que haya lugar a imponer costas al recurrente al haberse tratado en esta litis de matizar nuestra propia doctrina.



## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad TANATORIO BOISACA S.L. contra la sentencia num. 543/2015, de 20 de noviembre, dictada por la Sala de lo Contencioso. Administrativo, Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Galicia . Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen, Presidente Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis **Juan Gonzalo Martinez Mico** Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

FONDO DOCUMENTAL CEND