



Roj: **STS 2938/2017 - ECLI:ES:TS:2017:2938**

Id Cendoj: **28079130022017100268**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/07/2017**

Nº de Recurso: **1647/2016**

Nº de Resolución: **1243/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 02-02-2012,**

SAN 794/2016,

STS 2938/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 12 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 1647/2016, interpuesto por Fincas Ubiro, SL, representada por el procurador don Rodrigo Pascual Peña y dirigida por el letrado don Raúl de Francisco Garrido, contra la sentencia de 18 de febrero de 2016 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, **Sección Segunda**, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo número 311/2013, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, habiendo comparecido la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Fincas Ubiro, SL, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de febrero de 2012, estimatoria parcial del recurso de alzada formulado contra la desestimación presunta de las reclamaciones económico-administrativas promovidas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid y contra resolución expresa del referido Tribunal Económico Administrativo Regional de 17 de diciembre de 2009, referidas a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, de 29 de julio y 26 de noviembre de 2008.

La Inspección, respecto del ejercicio 2003, no admitió como gasto fiscalmente deducible 18.115,08 euros, en concepto de gastos bancarios y similares; y en relación con el ejercicio 2004 imputó el precio obtenido por la entidad como consecuencia de la expropiación acordada en 1984 por el procedimiento de urgencia, por el Ayuntamiento de Madrid, de la finca nº NUM000 del Registro de la Propiedad nº 3 de Madrid, incluida en el Polígono de Expropiación " AVENIDA000 ", y que había sido abonado a cuenta del justiprecio definitivo el 27 de julio de 2004 (por haberlo solicitado la entidad en la pieza de justiprecio iniciada en 2003), ascendente a 14.831.092,59 €, en el que estaba incluido el depósito de 31.783,59 €, que se consignó en su día en la Caja General de Depósitos por desconocerse a quién le correspondía la titularidad. Dicha renta fue calificada como ganancia patrimonial, cuantificándose, al tratarse de una sociedad patrimonial, conforme lo dispuesto en el artículo 33 del TRIRPF, en 13.285.517,70 euros.

Aunque la ganancia patrimonial se consideró producida en el año 2003, que fue cuando se determinó la indemnización, la Inspección aplicó la regla de imputación correspondiente a las operaciones a plazos o con precio aplazado (art.. 14.2-d del TRIRPF), al haberse cobrado el precio en el año 2004.



En cuanto a los tipos de gravamen aplicables a la ganancia patrimonial obtenida en la expropiación aplicó el 15% respecto del 44,2384% de la parte adquirida en diciembre de 1992 y el 40% respecto del 55,7616% restante de la finca en cuanto fue adquirida en diciembre de 2002.

A su vez, incoado expediente sancionador en relación con la cuota liquidada por el periodo 2004, fue calificada la infracción, tipificada en el art. 191 de la Ley 52/2003, como leve. Sin embargo el acuerdo de sanción fue anulado por el Tribunal Económico Administrativo Regional.

Por otra parte, el Tribunal Económico Administrativo Central consideró no aplicable la regla de imputación de las operaciones a plazo, lo que conllevaba la necesidad de practicar una liquidación para imputar el beneficio al ejercicio 2003 en lugar de al 2004, manteniendo en lo demás la regularización practicada.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, que confirmó la resolución final del TEAC, la entidad preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, lo formalizó invocando tres motivos al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 35 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, 15 y 18 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el equiparable art. 28 de la Ley de 1963 (primer motivo); por infracción de los art. 75.3 de la Ley 43/1995 y 26 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (segundo motivo); y por infracción de los artículos 39, 53 y 63 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (tercer motivo).

Suplicó sentencia por la que case y anule la resolución recurrida y las resoluciones y actos administrativos de los que trae causa.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 27 de junio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para mejor comprensión de los motivos de casación conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes:

1.- En el ejercicio 1984 la finca registral nº NUM000 del Registro de la Propiedad nº 3 de Madrid, que era propiedad de Amanda, fue objeto de expropiación forzosa, por el procedimiento de urgencia, por el Ayuntamiento de Madrid al estar incluida en el proyecto " AVENIDA000 ". En el mes de septiembre de 1984 tuvo lugar el acta previa de ocupación de la finca, que fue extendida con el Ministerio Fiscal por desconocer el expropiante entonces quien era su titular, materializándose la ocupación material para su destino a parque público, tras consignarse el importe del depósito, 31.783,55 €, en la Caja General.

2.- Dicha finca fue objeto de transmisión hereditaria por el fallecimiento de la titular en 1986, siendo aportada a la entidad Peña Prieta, SL, un 44,2384% por sus hijos D. Juan, D. Leon y D. Marcos el 18 de diciembre de 1992 y el restante 55,7616% por las hijas D^a Esmeralda y D^a Fermina el 27 de diciembre de 2002.

3.- El 7 de marzo de 2003 Peña Prieta, S.L, como titular de la finca, interesó la iniciación de la pieza incidental del justiprecio, a lo que accedió el Ayuntamiento de Madrid en 2 de julio de 2003.

Formulada hoja de aprecio el 3 de septiembre de 2003 por el Ayuntamiento fue rechazada por la propiedad, lo que determinó la remisión del expediente al Jurado Territorial de Expropiación Forzosa.

No obstante, el Ayuntamiento el 27 de febrero de 2004 abonó a la entidad 14.831.092,59 euros, que era el importe en que había valorado la finca en su hoja de aprecio, aunque luego fue confirmado como justiprecio, por acuerdo del Jurado de 26 de octubre de 2004, no siendo firme por haber sido recurrido primero en reposición y posteriormente en vía contencioso administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

3) Iniciadas actuaciones inspectoras el 7 de marzo de 2006 a Fincas Ubiro, SL, (antes Peña Prieta, SL), por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 a 2005, la Jefa de la Oficina Técnica de Madrid el 29 de julio de 2008 dictó acuerdo de liquidación, aceptando la propuesta de modificación de la base imponible declarada contenida en el acta de disconformidad por los siguientes motivos:

a) En el ejercicio 2003 no se admite como gasto fiscalmente deducible 18.115,08 euros.



b) En relación con el ejercicio 2004 se regulariza el ajuste extracontable negativo efectuado por la entidad al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al imputar el justiprecio obtenido al ejercicio 1984.

La Inspección calificó a Fincas Ubiro, SL, como una sociedad patrimonial, considerando la renta obtenida en 2003 como consecuencia de la expropiación como ganancia patrimonial, que debía integrarse en la base imponible del ejercicio 2004 por ser aplicable la regla sobre operaciones a plazos establecida en el art. 14. 2 d) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Por otra parte consideró que un 44,2384% de la ganancia patrimonial obtenida debía tributar al tipo del gravamen del 15%, como ganancia patrimonial generada en un periodo superior a un año, y el otro 55,7616% al tipo de gravamen del 40%, como ganancia generada en un periodo inferior a un año.

4) Contra la referida liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de agosto de 2004, alegando que la expropiación forzosa tramitada en 1984 por el procedimiento de urgencia, con ocupación de la finca en ese mismo ejercicio, supuso la transmisión de la propiedad del inmueble al Ayuntamiento de Madrid, siendo en dicho ejercicio de 1984 cuando se produjo la alteración patrimonial en sede de quien entonces era titular de la finca, Doña Amanda .

Transcurrido un año desde la interposición de la reclamación sin que el TEAR dictase resolución, se interpuso recurso de alzada contra la desestimación presunta, dictando finalmente el TEAR resolución expresa el 17 de diciembre de 2009, en la que pese a admitir que la alteración patrimonial tuvo lugar en el ejercicio en que se ocupó la finca (1984) y no en el ejercicio en que se fijó el justiprecio (2003), sostuvo que el contribuyente optó por aplicar la regla de operaciones a plazo, por lo que la renta debía integrarse en la base imponible del ejercicio de 2004 que fue cuando se cobró el justiprecio.

Esta resolución expresa del TEAR determinó la interposición de otro recurso de alzada, en el que la entidad insistió en la improcedencia de la liquidación en base a que la alteración patrimonial había acaecido en 1984 y no con la fijación del justiprecio. Además se alegó la incorrecta aplicación de la regla de operaciones a plazo y, subsidiariamente, la incorrecta determinación del periodo de generación de la ganancia .

El TEAC estimó parcialmente el recurso de alzada en cuanto a la improcedencia de aplicar la regla de operaciones a plazo, resolviendo que procedía imputar la ganancia patrimonial en el ejercicio 2003.

5) En el recurso contencioso administrativo que interpuso la entidad contra la resolución del TEAC se denunciaron las siguientes cuestiones:

a) La incorrecta determinación de la base imponible por cuanto debía tomarse en consideración la ganancia patrimonial atribuible a Fincas Ubiro, SL, durante su titularidad.

b) la incorrecta imputación temporal en base a la regla de devengo y

c) La aplicación del tipo del 15% en tanto que el periodo de generación de ganancia fue superior al año, resultando aplicable el régimen de sociedades patrimoniales.

En relación con la primera cuestión, la Sala rechazó la tesis de la recurrente sobre la existencia de dos ganancias patrimoniales; la generada inicialmente en sede de los aportantes a la sociedad Fincas Prieto S.L, que debió comprender la originada desde la adquisición hereditaria hasta la aportación, y la generada en fincas Ubiro, desde la aportación hasta la fijación del justiprecio; todo ello por entender que solo existió una única alteración patrimonial como consecuencia de la expropiación cuya ganancia patrimonial debía imputarse a Fincas Ubiro en 2003, porque el expediente de justiprecio no se inicia hasta el ejercicio 2003 y porque en las escrituras de 1992 y 2002 los herederos aparecían como titulares de la finca, lo que impedía la consideración de dos alteraciones patrimoniales, a diferencia de lo ocurrido en los hechos enjuiciados en la sentencia de esta Sala en unificación de doctrina de 19 de febrero de 2014, nº 1747/2012 .

En cuanto a la segunda cuestión, relativa al ejercicio al que debía imputarse el beneficio, también rechaza la tesis de la recurrente, que consideraba que el beneficio debía imputarse al ejercicio 1984, con fundamento en la jurisprudencia de esta Sala, que señalaba que la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca (sentencia de 3 de noviembre de 2011, rec. 4021/2010), al estimar que esa jurisprudencia exige que haya acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago del justiprecio, faltando en este caso la fijación del mismo que tuvo lugar en el año 2003 en función del valor de la finca a 2 de julio de 2003.

Finalmente, respecto al periodo de generación de la ganancia patrimonial y tipo aplicable respecto de la parte de la finca aportada a la sociedad el 27 de diciembre de 2002, la Sala confirma el criterio de la Inspección que consideró que debía tributar al tipo del 40%, al no haber transcurrido el plazo de un año desde la adquisición



de ese porcentaje de la finca en 27 de diciembre de 2002 hasta que se inicia el procedimiento de fijación de justiprecio el 2 de julio de 2003.

SEGUNDO.- Sentado lo anterior, procede entrar en los motivos de casación que se articulan contra la sentencia, al amparo del art. 88. 1 d).

El primer motivo alude a la cuantificación de la ganancia patrimonial, considerándose infringidos los artículos 35 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , 15 y 18 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y 13 de la Ley General Tributaria de 2003 (antes 28 de la Ley de 1963) porque la sentencia recurrida prescinde de las aportaciones de las personas físicas realizadas a la entidad Peña Prieto, SL, en 1992 y 2002, que en realidad eran de los derechos al cobro del justiprecio del que era titular Doña Amanda , pues la finca había sido adquirida por el Ayuntamiento de Madrid en 1984, desconociendo que con esas aportaciones se había puesto de manifiesto la capacidad económica de los aportantes y se originaba una ganancia patrimonial que debía someterse a tributación en sede del transmitente y cuantificarse por el valor de mercado del bien menos el coste de adquisición del mismo.

Tras reproducir el contenido de los preceptos de las Leyes 40/1998 y 43/1995, con cita del art. 13 de la Ley General Tributaria afirma que la sentencia ha infringido el principio de calificación por "cuanto con independencia de la forma o calificación que se diera en las escrituras de 1992 y 2002, y dado que la finca constaba ocupada y expropiada por el procedimiento de urgencia - con independencia de la determinación y pago del justiprecio por haberse recurrido - existieron transmisiones indiscutidas".

El segundo motivo plantea el tema de la determinación del momento en que debe entenderse producida la ganancia patrimonial derivada de la expropiación.

Se consideran infringidos los artículos 75.3 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y 26 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , porque la imputación del incremento de patrimonio debió establecerse en el año 1984 cuando se produjo la alteración patrimonial, conforme a las reglas del IRPF que rigen la determinación de la tributación respecto de las sociedades patrimoniales, y no en el ejercicio 2003, por cuanto ese es el año en que se inicia el procedimiento de fijación del justiprecio, que no puede ser tenido en cuenta de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala, que se estima asimismo infringida.

Subsidiariamente, y puesto que se impugnó el justiprecio en vía judicial, se pretende que se fije el devengo en 2013 que fue cuando el Tribunal Supremo dictó sentencia definitiva respecto al justiprecio.

Finalmente, el tercer motivo plantea el tema de la determinación del periodo de generación de la ganancia patrimonial, considerando la parte que la sentencia infringe los artículos 39 , 53 y 63 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en los que se prevé la integración en la parte especial de la renta de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión y que el tipo de gravamen aplicable para dichas rentas sea el del 15%.

Recuerda que la adquisición tuvo lugar en 1984 y, en consecuencia, la ganancia integra trae causa de una adquisición con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, criticando a la sentencia por dar validez a la aportación de 2002 a estos efectos pero no para determinar la existencia de una alteración patrimonial y su valoración a mercado y cuantificar la ganancia efectivamente puesta de manifiesto.

TERCERO.- El Abogado del Estado se opone al recurso, señalando, respecto del primer motivo, que la Sala de instancia no niega la existencia de las transmisiones, sino que a la vista de los hechos, con mención expresa a las escrituras en las que se materializa la aportación de la finca, concluye que la recurrente "incrementa su patrimonio con el justiprecio y debe declarar y tributar por toda la ganancia patrimonial correspondiente. ".

Agrega que en este punto el TEAC reproduce también el contenido de las escrituras públicas de las que resulta la aportación de la finca en la que los transmitentes aparecen como dueños de la finca y no como titulares de un derecho de crédito derivado de la expropiación, señalando que la ganancia patrimonial se cuantificó en 13.285.577,70 euros conforme a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiendo tenido en cuenta la Inspección para determinar el valor actualizado de adquisición (15.825,01 €) los datos que constaban en la escritura de constitución de fecha 18 de diciembre de 1992 y en la escritura de ampliación de capital de 27 de diciembre de 2002, y como valor de transmisión 14.799.311,28 euros (14.831.092,59 euros menos 31.783,55 euros, importe del depósito previo consignado en 1984).

En definitiva, mantiene que no existe inconveniente en reconocer que hubo una primera transmisión de la finca por las personas físicas en el momento en que se produjo la aportación a la sociedad, pero que la Inspección,



a partir de los valores declarados por los aportantes, calcula el incremento patrimonial que corresponde a la sociedad, valores que ahora son cuestionados por no estar basados en el valor normal de mercado, tratando de ir contra sus propios actos.

Respecto del segundo motivo niega que la Sala desconozca la jurisprudencia sobre la materia, limitándose a señalar que no era aplicable al presente caso, porque no se habían cumplido todos los requisitos para que hubiera tenido lugar una ocupación regular de la finca, forma de resolver que no es ajena a la doctrina de la sentencia de 19 de abril de 2012, cas. 707/2009, recordando que en todo caso el derecho a percibir el justiprecio pagado en 2004 deriva de las aportaciones de las cuotas de participación en la finca realizada por los socios en 1992 y en 2002.

Por último, en relación con el tercer motivo, opone que ante la contradicción que denuncia debería haber formulado el correspondiente motivo al amparo del art. 88. 1 c) por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, negando al margen de ello, la existencia de la contradicción, al ser un hecho notorio que existieron las aportaciones de la finca a la sociedad, siendo ese el momento al que hay que referir la integración en el patrimonio social.

CUARTO.- Comenzando por el segundo motivo debemos partir de la matización que hemos realizado a nuestra doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias de 12 de abril de 2010 (cas. 4473/03), de 3 de noviembre de 2011 (cas. 4021/2010), 19 de abril de 2012 (cas. 707/09) y 29 de abril de 2013 (cas. 5089/2011), sobre el devengo en las expropiaciones urgentes, en la reciente sentencia 937/2017, de 26 de mayo, recurso 1137/2016

Así en esta sentencia hemos declarado :

<< **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 (cas. 4021/2010), 29 de abril de 2013 (cas. 5089/2011) y 10 de marzo de 2014 (cas. 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>>

Esta doctrina resulta también aplicable tratándose de sociedades patrimoniales, por lo que las normas de imputación temporal que les afectaban tienen que interpretarse de acuerdo con los criterios jurisprudenciales que hemos establecido, lo que conlleva el rechazo del segundo motivo.

La misma doctrina impide aceptar que pueda llevarse el devengo en este caso a 2013.

QUINTO.- Sentado lo anterior, tampoco podemos admitir el error en la determinación de la ganancia patrimonial que se imputa a la sociedad recurrente, pues, aún reconociendo la existencia de una transmisión hereditaria, después de la ocupación por el Ayuntamiento de la finca y la posterior aportación de las cuotas adquiridas a la entidad Peña Prieta, es lo cierto que la Inspección se atuvo para determinar el valor de adquisición a los valores declarados al tiempo de la aportación y aceptados por la entidad, por lo que ha de soportar esta situación cuando se cuantificó la ganancia patrimonial derivada de la expropiación.

En momento alguno las partes determinaron el valor de mercado de la finca a fecha de las aportaciones, por lo que no se puede pretender que la plusvalía sometida a tributación sea la diferencia entre el valor de mercado y el importe del justiprecio reconocido; además en ningún momento los aportantes consignaron en los respectivos escritos que eran titulares de un crédito sobre el justiprecio, lo que explica la contabilización por la sociedad de los terrenos en la cuenta 22004 "Solar Peña Prieta".

Por otra parte, en cuanto a la cuantificación de la ganancia obtenida, la Inspección se atuvo estrictamente a la normativa vigente en 2003.

El apartado 3 del art. 75 de la Ley 43/1995, establecía que "las sociedades patrimoniales tributarán por este Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:

a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...."



Por su parte, el art. 32 de la Ley 40/1998 dispuso que

«1.- El Impuesto de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos..."

Y el art. 33 de la ley 40/1998 señalaba "1.- El valor de adquisición estará formado por la suma de :

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuados en los bienes....

2) El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente, en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente ley de presupuestos..."

Estos preceptos fueron estrictamente observados desde el momento en que la Inspección para determinar el valor de adquisición tuvo en cuenta los datos que constaban en las escrituras de constitución de 18 de diciembre de 1992 y en la posterior escritura de ampliación de capital de 27 de diciembre de 2002. Según estos datos el valor de adquisición actualizado ascendía a 15.825,01 €.

Todo lo anterior determina el rechazo del primer motivo.

SEXTO.- Finalmente, por lo que afecta al tercer motivo, que afecta a la determinación del periodo de generación de la ganancia patrimonial asociada al 55,7617%, debemos significar que el apartado 1 del artículo 39 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2003, disponía lo siguiente:

<<La parte especial de la renta del periodo impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación>>

Sentado lo anterior, procede determinar si nos encontramos en este caso ante una transmisión de un bien adquirido con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

Pues bien, dadas las circunstancias singulares del caso, de haberse mantenido que se trataba de operaciones a plazo, tendríamos que concluir que el tiempo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del plazo fue superior al año.

No obstante, llevado el devengo al año 2003, en que se reconoció el justiprecio, a efectos de la imputación de la ganancia, como la entrega del bien se produjo en el año 1984 también ha de partirse para la determinación del periodo de generación de la fecha de la ocupación, sin que la aportación realizada en el año 2002 pueda considerarse relevante en este caso, lo que impide encajar el supuesto como si se tratase de ganancias con un periodo de generación inferior al año, que tributaba al 40%, y no al tipo reducido del 15%.

En definitiva, hay que entender que la ganancia se produce cuando se procede a la ocupación y no cuando se reconoce o se paga el justiprecio.

Por lo expuesto, procede estimar el tercer motivo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por Fincas UBIRO, SL, contra la sentencia de 18 de febrero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional. 2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, de 2 de febrero de 2012, con anulación del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013, en cuanto no se aplica el tipo del 15% a toda la ganancia patrimonial

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Rafael Fernandez Montalvo



PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ