

El TS determina a qué ejercicio del IRPF han de imputarse los intereses devengados por retraso en el pago del justiprecio

Se debate en el presente recurso de casación la aplicación de la norma especial contenida en el art. 14.2 a) de la LIRPF, que regula la imputación temporal, y la regla general que establece, respecto de las ganancias y pérdidas patrimoniales, en concreto en relación de los intereses expropiatorios.

Declara la Sala que no se discute que estamos ante una ganancia patrimonial, y su cuantificación coincide con el importe de los intereses a percibir. La regla general es que el período impositivo al que debe imputarse es aquel en que tenga lugar la alteración patrimonial, que abarca también los intereses que como crédito accesorio se va devengando hasta el momento en que se fija el justiprecio. Ahora bien, existen supuestos en los que a pesar de que se ha producido la alteración patrimonial, la ganancia por la que se debe tributar no se encuentra determinada o cuantificada, por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía. En estos casos debe aplicarse la regla especial, de suerte que los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza, pues es la que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para la determinación -“dies a quo”, “dies ad quem” y base de cálculo- de los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 16/12/2020

Nº de Recurso: 6088/2019

Nº de Resolución: 1750/2020

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 16 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6088/2019, interpuesto por D.ª Elisabeth, representada por la procuradora de los Tribunales D.ª Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, bajo la dirección letrada de D.º Alejandro Robles Pombo, contra la sentencia n.º. 614, de 17 de junio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección de Apoyo de la Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º. 586/2018, contra la resolución de fecha 26 de febrero de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en el procedimiento 28-

23557-2015 y 28-23591-2015, por la que estima en parte la reclamación presentada frente al acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012 y 2013 por un importe total de 51.667,53 euros y acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 27 de julio de 2015, dictado por el mismo concepto tributario IRPF y ejercicios.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el en el procedimiento ordinario n.º. 586/2018, seguido en la Sección de Apoyo de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 17 de junio de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo número 586/2018, interpuesto por la Procuradora, D.ª Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de D.ª Elisabeth, contra la Resolución de fecha 26 de febrero de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en el procedimiento 28-23557-2015 y 28-23591-2015, por la que estima en parte la reclamación presentada frente al Acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, 2012 y 2013 por un importe total de 51.667,53 euros y Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador de fecha 27 de julio de 2015, dictado respecto del concepto tributario IRPF de los mismos ejercicios, confirmando la misma, por ser conforme a derecho.- No procede imposición de las costas procesales".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D.ª. Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de D.ª. Elisabeth, se presentó escrito con fecha 17 de septiembre de 2019, ante la Sección de Apoyo de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid,, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 24 de septiembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D.ª. Elisabeth, representada por la procuradora de los Tribunales D.ª. Berta Rodríguez- Curiel Espinosa, bajo la dirección letrada de D.º. Alejandro Robles Pombo, y como parte recurrida La recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de febrero de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

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

Precisar si las rentas obtenidas por el contribuyente como consecuencia del pago de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio han de imputarse al ejercicio en que se dicta el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para su determinación (dies a quo, dies ad

quem y base de cálculo), auto que adquiere firmeza, o al ejercicio en que se dicta el auto por el que se practica su liquidación y se fija la cantidad exacta a pagar por tal concepto.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 56 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa y 14.2, letra a), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con los artículos 66 y 67.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D.ª. Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, en nombre y representación de D.ª. Elisabeth, por medio de escrito presentado el 6 de mayo de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El Art. 14.2 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF), que se refiere a la imputación temporal de las rentas, puesto en relación con 2.- Los artículos 66 y 67.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, referente al plazo de prescripción del derecho de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, en relación con 3.- El art. 56 de la Ley sobre Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, que regula los intereses de demora.

La recurrente manifiesta que la sentencia de instancia resuelve, sobre la imputación de intereses calculados en base al justiprecio reconocidos en sentencia firme, si bien reconoce que el momento de imputación de las rentas debe ser el del año en que adquiere firmeza la resolución judicial que reconoce el derecho a percibir las; no obstante entiende que en el caso que nos ocupa, la resolución firme a la que se refiere el art.

14.2 a) de la Ley del IRPF en relación con los artículos 66 y 67.1 de la LGT, no es aquella que reconoce el derecho a percibir los intereses expropiatorios indicando el justiprecio a tener en cuenta y el " dies a quo" y el " dies ad quem" para su cálculo, sino aquella en la que, en fase de ejecución, se concretan las cantidades a percibir. Por tanto, de acuerdo con el criterio adoptado por el TSJ de Madrid, no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente, prescripción que, por el contrario, la recurrente defiende. Manifiesta que la sentencia de instancia, al igual que se pronunció el TEAR de Madrid y previamente la Dependencia Regional del Inspección de Madrid, reconocen que la imputación temporal de los intereses de que da lugar al litigio debe realizarse en el ejercicio en que adquiere firmeza la sentencia que reconoce el derecho al incremento del justiprecio y a los intereses correspondientes, es decir, en el periodo impositivo 2008. No obstante, en el caso que nos ocupa, la precisión del " dies a quo" y del " dies ad quem" del cálculo de los intereses se fijó por Auto de fecha 21 de diciembre de 2009, que fue declarado firme en 2010.

Teniendo en cuenta estas circunstancias y que el cálculo de intereses se produce " ex lege" y por tanto no requiere de actos posteriores de cuantificación para que proceda la imputación en el ejercicio en que adquiere la firmeza la fijación del justiprecio, ello conlleva que el periodo impositivo deba ser el ejercicio 2008.

Sostiene que, aun considerando la discrepancia suscitada por la Administración expropiante respecto del periodo de devengo de intereses en la fase de ejecución, la imputación temporal de la renta correspondiente no podría llevarse más allá del momento en que adquiriera firmeza el auto que resolvió dicha controversia, es decir, no podría llevarse nunca más allá del año 2010. Ello es así, porque el auto de fecha 11 de noviembre de 2011 se refiere exclusivamente a una corrección de error material que, por tanto, no afecta a la firmeza del auto de fecha 21 de diciembre de 2009 ni a la validez de sus pronunciamientos. A mayor abundamiento, el error rectificado no afecta ni

compromete el contenido del derecho indemnizatorio declarado. Y el auto de fecha 17 de febrero de 2012, tampoco afecta al derecho y cuantía de intereses a percibir pues, no solo no contiene resolución alguna sobre los intereses de la expropiación, sino que inadmite un recurso formulado contra el auto de 2009 por estar interpuesto fuera de plazo y por plantear cuestiones ya resueltas en el referido auto de 2009. Por tanto, ni el auto de 2011 ni el de 2012 pueden/deben considerarse en modo alguno las resoluciones que determinaron el derecho y la cuantía de los intereses a percibir y no pueden en consecuencia determinar el periodo impositivo.

Termina manifestando que, en ningún caso puede defenderse que la potestad jurisdiccional pueda extenderse también a la ejecución, de manera que condicione el criterio de imputación. Ello es así porque el art. 14 de la Ley del IRPF no se refiere a la potestad jurisdiccional, sino a la resolución firme que reconoce el derecho, es decir, al criterio del devengo y no al de cobro, con el que podría identificarse el resultado de la fase ejecutiva del procedimiento judicial.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte Sentencia por la que, estimando el mismo, case la sentencia objeto de impugnación y, actuando como Sala de instancia, acuerde que los motivos contenidos en ella contradicen el principio de legalidad tributaria que supone la literalidad del cumplimiento de la norma, precisando, por tanto, el alcance que debe darse al art. 14.2 a) de la Ley del IRPF, y acordando, en consecuencia:

a) Dejar sin efecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que se impugna, declarando, en consecuencia, que procedió la estimación de la reclamación n.º NUM000 presentada por Doña Elisabeth;

b) Declarar que la imputación de los intereses de demora debió haberse realizado en el ejercicio 2008 o, subsidiariamente, en el ejercicio 2010, estando, por tanto, prescrita tal imputación de intereses; y c) Acordar que la liquidación practicada es improcedente por haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por lo que procede dejar sin efecto el documento de pago emitido como consecuencia de tal liquidación.

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

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 7 de julio de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que la cuestión en el presente recurso es determinar de a qué ejercicio han de imputarse la rentas obtenidas por la contribuyente como ganancia patrimonial en el IRPF procedente del pago de intereses de demora derivados del retraso en la fijación del justiprecio de una finca expropiada, bien en el ejercicio en el que se dicta el auto que precisa simplemente el dies a quo y el dies ad quem (21 de diciembre de 2009) que han de tenerse en cuenta para su determinación o bien en el ejercicio en el que se adquiere firmeza el auto en el que, definitivamente, se practica la liquidación y se fija la cantidad a pagar por tal concepto (17 de febrero de 2012). Manifiesta que la fijación del importe del justiprecio es requisito necesario, aunque no suficiente para la determinación de los intereses expropiatorios, siendo asimismo imprescindible concretar el periodo de devengo, que puede resultar controvertido -como en el presente caso- y, existiendo controversia entre las partes sobre cualquier aspecto referido a la determinación de los intereses, no basta la fijación por sentencia firme del justiprecio (aquí por auto firme, que se limita a fijar el periodo de cálculo -los dies a quo y ad quem-) sino que será necesaria también la resolución judicial de la controversia relativa a la determinación precisa de la cuantía de los intereses expropiatorios, de modo que debe ser la firmeza de esta última resolución judicial y no la relativa al justiprecio o la que fija el periodo temporal de cómputo de esos esos intereses, la que determine la cuantía exacta al que deben imputarse los intereses como ganancia patrimonial. Así, el artículo 14.2.a) LIRPF es muy claro cuando no se hubiera

satisfecho la totalidad o parte de la renta por encontrarse pendiente su cuantía definitiva, en este caso, de una resolución judicial, imputando los importes no satisfechos "al periodo impositivo en que aquella adquiriera firmeza". En este caso, el auto de 11 de noviembre de 2011, que fija esa cuantía, adquirió firmeza el 17 de febrero de 2012, por lo que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración - ex artículo 66 LGT/2003 -, que inició las actuaciones inspectoras con fecha 30 de marzo de 2015, antes del transcurso de cuatro años desde que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación del IRPF de 2012 (artículo 67.1.a) LGT/2003) esto es, antes del 20 de junio de 2013. En conclusión, Interpretando el artículo 14.2.a) LIRPF, las rentas obtenidas por la contribuyente como consecuencia del pago de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio han de imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza el auto por el que se practica su liquidación y se fija la cantidad exacta a pagar por tal concepto, sin que, sobre esa base y en este caso pueda apreciarse prescripción alguna del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria - ex artículos 66 y 67.1.a) LGT/2003 -.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " desestime el recurso de casación confirmando la sentencia recurrida ".

QUINTO. - Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 9 de julio de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 15 de diciembre de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes y debate.

Recoge la sentencia de instancia el relato fáctico acaecido.

Se deja constancia que la recurrente percibió del Ayuntamiento de Madrid en el año 2012 la cantidad de 216.917,19 euros, en concepto de intereses por demora en el pago del justiprecio, derivada del expediente de expropiación que afectó a la finca NUM001, en la que tenía una participación de 1/42.

Dicha suma fue declarada en el ejercicio 2012 como ganancia patrimonial. La Administración Tributaria consideró correcta la imputación al ejercicio de 2012, pero entendió que debió liquidarse íntegramente, sin aplicación de los coeficientes reductores de la Disposición Transitoria 9.ª LIRPF.

En 31 de diciembre de 2007 se fijó el justiprecio de la finca expropiada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

En 30 de julio de 2008, también por el mismo Tribunal, se dicta sentencia acordando resolver la ejecución de sentencia, requiriendo al Ayuntamiento de Madrid el abono de las cantidades adeudadas, lo que sucede mediante Acta complementaria de pago del año 2009.

En 21 de diciembre de 2009 se dicta auto por el TSJ de Madrid en incidente de ejecución de sentencia, en el que la cuestión controvertida se refería al cómputo de los intereses expropiatorios, pues el justiprecio había quedado fijado en la cantidad de 3.318.175,86 euros, y se acuerda fijar como "dies a quo" y "dies ad quem" las fechas de 13 de mayo de 1960 y 6 de marzo de 2009 para su posterior liquidación.

Por providencia de 12 de julio de 2010 se declara firme el auto y se requiere al Ayuntamiento de Madrid para que practique la liquidación de los intereses adeudados.

Al no proceder a la liquidación de intereses por el Ayuntamiento, se fija por auto de 1 de junio de 2011, en la suma de 5.378.259,26 euros, con arreglo al periodo de devengo determinado en el auto de 21 de diciembre de 2009.

Los expropiados solicitan aclaración del auto, y subsidiariamente recurso de súplica, al advertir un error en la base tomada como importe del justiprecio. Por auto de 11 de noviembre de 2011 se subsana el error, corrigiendo la cuantía de justiprecio que servía de base para el cálculo de los intereses -se eleva de 1.919.411,77 euros a 3.318.175,86 euros- y fijando correctamente los intereses expropiatorios.

Dicho auto fue recurrido en casación por el Ayuntamiento de Madrid, siendo inadmitido por extemporáneo y por no referirse a cuestiones novedosas, se impugnaba las fechas ad quo y ad quem fijadas para el cálculo de los intereses, mediante auto del TSJ de Madrid de 17 de febrero de 2012.

En 3 de julio de 2012 se dicta auto ordenando al Ayuntamiento de Madrid, la ejecución de la Sentencia y el pago de la deuda, declarando la responsabilidad de la Subdirectora General de Promoción del Suelo de Madrid.

En 3 de agosto de 2012 y 28 de febrero de 2014, se extendieron las actas de pago de intereses.

Fijado el relato fáctico, que es aceptado abiertamente por las partes, tampoco existe controversia sobre la consideración jurídica de los intereses a los efectos fiscales que nos interesan, en el sentido de que estamos ante una ganancia patrimonial, y que a decir de la Sala de instancia "habrán de ser imputados al ejercicio fiscal en el que deban considerarse definitivamente fijados por resolución judicial firme, en tanto que resultaba controvertido el periodo en el que debían ser computados y su concreta cuantía, si bien la base para su cálculo -el justiprecio- había sido establecida con anterioridad por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid".

Básicamente el debate se circunscribe a la aplicación de la norma especial contenida en el art. 14.2.a) de la LIRPF, Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Recordemos que el citado artículo regula la imputación temporal, y la regla general que establece, respecto de las ganancias y pérdidas patrimoniales, es que "Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: (...) c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Pero añade reglas especiales, de las cuales nos interesa la que reza que "a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza".

Girando la disputa, en esencia, en torno a la determinación del ejercicio al que debe imputarse la ganancia patrimonial por los referidos intereses expropiatorios, o bien al ejercicio en el que se dicta el auto fijando los días a quo y ad quem para el cómputo de los intereses, de fecha 21 de diciembre de 2009, declarado firme por providencia de 12 de julio de 2010, o bien al ejercicio en que judicialmente se practica la liquidación y se establece la cantidad a pagar, auto de 11 de noviembre de 2012, que adquiere firmeza mediante auto de inadmisión del recurso de casación de 17 de febrero de 2012.

SEGUNDO.- Consideraciones a tener en cuenta para despejar la cuestión de interés casacional.

El art. 33.1 de la LIRPF establece que "Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

En los supuestos en los que la ganancia patrimonial se obtiene de la expropiación de un bien, ha sido doctrina jurisprudencial tradicional distinguir en función de que la expropiación sea ordinaria o de urgencia; con carácter general se entendía que la ganancia patrimonial había de imputarse al ejercicio

en el que se fijaba el justiprecio, y cuando se producía el reconocimiento administrativo o judicial firme de un importe superior, la imputación había que hacerla al ejercicio en que la suma resultante devenía definitiva por alcanzar firmeza la resolución que la establecía, ello sin perjuicio de que el pago se hiciera con posterioridad; y siendo los intereses una cantidad íliquida, debían imputarse al periodo impositivo en que se determine el justiprecio.

Se compendia la doctrina de este Tribunal Supremo, sin perjuicio de las matizaciones que se han venido realizando, y de las que posteriormente caben hacer, en la sentencia de 12 de abril de 2010, rec. cas. 4773/2003, que en lo que ahora interesa señalaba:

"Los intereses vienen a representar una compensación por la demora en la fijación y pago del justiprecio - art.

56 de la L.E.F., pero no son parte del justiprecio, pues mientras éste tiene una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, el interés representa una indemnización en la dicción del art. 56 de la Ley que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio; por ello la jurisprudencia de nuestra Sala no lo viene considerando como parte integrante del justiprecio, sino como un crédito accesorio del mismo que se devenga por ministerio de la ley (STS 26/10/1993).

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

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

A la vista de lo expuesto, no cabe duda de que el devengo de los intereses indemnizatorios del art. 56 de la L.E.F. se produce el 30 de octubre de 1990, puesto que en esta fecha se acepta por el expropiado el justiprecio, lo que lleva automáticamente aparejado el abono de la indemnización de intereses del art.

56. (...) Esto es así porque el interés percibido con arreglo al art. 56 de la L.E.F. supone un mecanismo de actualización del justiprecio ya que el precio de la expropiación debe referirse al momento de iniciación del expediente expropiatorio. El tiempo de iniciación del expediente de justiprecio determina la fecha a la que hay que referir el valor de los bienes a tasar conforme al art. 36 de la L.E.F. No sería justo que la demora de la Administración expropiante en la fijación del justiprecio, cuando es la culpable del retraso, la sufriera el expropiado sin indemnización o compensación alguna; el legislador pretende que el titular de los bienes expropiados perciba el equivalente real al valor de los mismos.

En consecuencia, hay que concluir que, a efectos del IRPF, el devengo tributario de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del art. 56, queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, que tuvo lugar en el ejercicio 1990, ejercicio al que, como ha pedido el recurrente con toda razón, han de ser imputados los ingresos procedentes del principal y de los intereses, aunque su pago se efectuase en los años 1991 y 1993 respectivamente. Se debe, pues, estimar íntegramente el recurso de casación".

Nos interesa resaltar de la citada doctrina dos consideraciones, una que los intereses devengados por la expropiación del art. 56 se califican como crédito accesorio que se devenga por ministerio de la ley;

y una segunda consistente en el reconocimiento explícito de la regla general de la exigibilidad, de suerte que tributariamente no pueden exigirse el impuesto por la ganancia patrimonial hasta que aquellos no sean susceptibles de liquidación, que se ha de producir al momento del pago del justiprecio. Claro está, debe añadirse ahora, aunque se desprende de los postulados de la expresada sentencia, siempre que con el sólo dato del justiprecio definitivamente fijado se pueda determinar y convertir la suma ilíquida, que se va devengando por el transcurso del tiempo, en líquida, como más adelante se dirá, pues como recuerda la sentencia de referencia, con cita de la sentencia de 27 de marzo de 1999, "en el momento en que los intereses en cuestión fueron exigibles, eran ingreso computable a efectos del beneficio contable y por ende de la determinación de la base imponible...".

Básicamente el art. 14.2.a) sigue la línea jurisprudencial apuntada. En el caso que nos ocupa, estaba pendiente de dictarse la correspondiente resolución judicial, fijándose por sentencia el justiprecio en 31 de diciembre de 2007 -no consta la fecha exacta de su firmeza, pero sí que en 30 de julio de 2008 se requiere de pago al Ayuntamiento, llevándose a efecto este en 2009, por lo que al menos en 2008 adquirió firmeza la sentencia fijando el justiprecio-; en principio, pues, la imputación de los intereses, crédito accesorio, conforme a lo dicho, en puridad y aplicando el referido precepto, debería hacerse al tiempo en que la determinación por sentencia firme se fija el justiprecio, siempre que fuera susceptible de determinarse el importe en que se concreta la ganancia patrimonial -lo que no era posible por faltar la determinación del tiempo de generación-, que en este caso, claro está, coincide con el importe de los intereses devengados.

Ya se ha dicho, no se discute que estamos ante una ganancia patrimonial, y su cuantificación, como no puede ser de otra manera, coincide con el importe de los intereses a percibir. La regla general, y así se recoge en el precepto antes transcrito, el período impositivo al que debe imputarse es aquel en que tenga lugar la alteración patrimonial, que abarca también los intereses que como crédito accesorio se va devengando hasta el momento en que se fija el justiprecio, que determina, en definitiva, el período a imputar la ganancia patrimonial.

Ahora bien, existen supuestos en los que a pesar de que se ha producido la alteración patrimonial, la ganancia patrimonial por la que se debe tributar, no se encuentra determinada o cuantificada, sin que se haya "satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía", en los que debe aplicarse la regla especial, de suerte que "los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza." Se liga la imputación a su exigibilidad, y al efecto se requiere que se determine o cuantifique por resolución judicial, imputándose, en este caso la alteración patrimonial, al período en que adquiera firmeza la resolución judicial que, respecto del supuesto que nos ocupa, se traduce en la firmeza de la resolución judicial determinando o cuantificando el importe de los intereses debidos, en tanto que hasta este momento no podía hacerse efectivo el pago de una cantidad -ilíquida- hasta entonces desconocida e inexigible, careciendo de acción para su cobro, y por ende, siendo de imposible imputación a un período concreto; lo que ya alumbraba la doctrina jurisprudencial, sentencia de 7 de octubre de 2010, rec. cas. 242/06, "el devengo tributario, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del artículo 56 de la LEF, queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad ilíquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base -que es el justiprecio sobre la cual deben aplicarse".

Resulta evidente que los intereses se van generando y devengando a lo largo de un período de tiempo, pero hasta que no estén determinadas las bases sobre la que aplicar el interés procedente, esto es, el justiprecio a abonar y el interés legal a aplicar, y el tiempo de generación, el importe de los intereses es una cantidad ilíquida, sin que resulte posible identificar una alteración patrimonial, una concreta ganancia patrimonial -en el caso que nos ocupa, por los intereses devengados-, sobre la que se deba tributar. No existe reparo alguno que legalmente se disponga momentos diferentes para el

nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad cuando esté plenamente determinado el débito tributario a través, como es el caso que nos ocupa, de una resolución judicial firme, en cuanto que ese es el momento en que es exigible tributariamente la renta generada.

Siendo este el supuesto que identifica y regula la norma especial que debe ser objeto de interpretación, que difiere la imputación al momento en que una resolución judicial firme determine el derecho -establezca las bases para determinar el importe de los intereses- o -directamente- lo cuantifique. Tal y como ya apuntaba la línea jurisprudencial comentada, recordar los términos ya transcrito de la sentencia de 12 de abril de 2010, "el devengo tributario, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del artículo 56 de la LEF, queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad líquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base -que es el justiprecio sobre la cual deben aplicarse".

En definitiva, y atendiendo hasta lo ahora razonado, debe contestarse a la cuestión con interés casacional objetivo en el sentido de que han de imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para la determinación (dies a quo, dies ad quem y base de cálculo) -o que los cuantifica- de los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio TERCERO.- Proyección de la doctrina fijada sobre el caso concreto.

En el caso que nos ocupa, para determinar el importe de los intereses devengados por el retraso en la fijación del justiprecio, era preciso establecer este y el tiempo de generación de los intereses, aplicando el tipo de interés legal.

Se desprende de los antecedentes obrantes y del relato recogido en la sentencia de instancia, que dichos parámetros no fueron determinados en una sola resolución, sino que consta que en 31 de diciembre de 2007 se fijó el justiprecio de la finca expropiada por sentencia -en sentencia de 30 de julio de 2008 se acuerda resolver la ejecución y se requiere al Ayuntamiento de Madrid el abono de las cantidades adeudadas-. Se establece, pues, por resolución firme el justiprecio, base sobre la que aplicar el tipo de interés, y según se refiere el justiprecio quedó fijado en la suma de 3.318.175,86 euros.

Fijado el importe del justiprecio, por auto de 21 de diciembre de 2009 se dilucida el tiempo de generación de los intereses, y se acuerda como el día de inicio del cómputo de los intereses el 13 de mayo de 1960 y el día final y 6 de marzo de 2009.

Resulta evidente que ambas resoluciones judiciales determinaban los parámetros para fijar el importe total de los intereses, concretando y delimitando la ganancia patrimonial.

Esta segunda resolución judicial fue declarada firme por providencia de 12 de julio de 2010.

Por tanto, conforme al art. 14.2.a) de la LIRPF la ganancia patrimonial -los intereses devengados- había de imputarse al ejercicio de 2010; puesto que el débito tributario existía y podía liquidarse mediante una mera operación aritmética, la obligación tributaria había nacido y podía ser exigida por la Administración Tributaria.

La singularidad del caso radica en que siendo firme las resoluciones judiciales estableciendo los parámetros necesarios para la determinación de la ganancia patrimonial objeto de gravamen -de suerte que la expropiada podía desde su posición jurídica exigir el pago de los intereses de demora en la fijación del justiprecio al Ayuntamiento, lo que representaba la ganancia patrimonial obtenida e imputada a 2010, y correlativamente la Administración podía, a su vez, exigir el gravamen en dicho ejercicio con independencia de su efectivo cobro-, por una actuación ajena a las partes de la obligación tributaria, concretada en no proceder el Ayuntamiento a su liquidación, perjudicando su percepción por la expropiada, se procede por el órgano judicial ejecutante a fijar el importe de los

intereses, auto de 1 de junio de 2011; resultando errónea la suma establecida, dado que se toma como justiprecio una suma, 1.919.411,77 euros, que no se correspondía con la cifra correcta de 3.318.175,86 euros, siendo corregida a instancia de los expropiados que solicitan aclaración y subsidiario recurso de súplica, por auto de 11 de noviembre de 2011; auto que fue recurrido en casación por el Ayuntamiento de Madrid, siendo inadmitido por extemporáneo mediante auto de 17 de febrero de 2012. Por fin, en 3 de agosto de 2012 y 28 de febrero de 2014, se extendieron las actas de pago de intereses.

De lo dicho, es evidente que el presupuesto de hecho previsto en el art. 14.2.a) queda cumplido y agotado con la providencia de 12 de julio de 2010, en referencia a las resoluciones fijando justiprecio y período de generación de los intereses, y a este ejercicio era al que debía imputarse la ganancia patrimonial, puesto que al margen de la realidad material, lo vinculante es la realidad jurídica determinante del nacimiento de la obligación tributaria y de su exigibilidad. Las actuaciones posteriores del órgano judicial y de las partes, carecen de trascendencia fiscal, aún cuando la deuda por los intereses devengados se satisficiera en período posterior, pues, como se ha razonado, la obligación tributaria ya se había devengado.

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar el recurso de casación y anular la sentencia impugnada, debiéndonos pronunciarnos como jueces de la instancia conforme a lo que resulta de lo razonado, si bien con la precisión que hacemos en el siguiente Fundamento.

CUATRO.- Sobre la prescripción solicitada.

Solicita la parte recurrente que dado que la imputación de los intereses de demora debió haberse realizado en el ejercicio 2008 o, subsidiariamente, en el ejercicio 2010, deben entenderse prescrita tal imputación de intereses.

Ya se ha visto que lo correcto era realizar la imputación de la ganancia patrimonial en el ejercicio de 2010;

sin embargo, consta que la parte recurrente incorrectamente imputó los intereses de demora como ganancia patrimonial en el ejercicio de 2012, por lo que siendo procedente anular la resolución desestimando la reclamación NUM000, y, por ende, la liquidación de 27 de julio de 2015, lo cierto es que se carece de datos, y no ha sido objeto de debate, para dilucidar si se interrumpió o no el plazo de prescripción, art. 68.1.a) de la LGT; por lo que no procede pronunciarnos sobre la prescripción solicitada, al limitarse el enjuiciamiento a determinar el período de imputación de la referida ganancia patrimonial.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto. Dada las dudas jurídicas que se refleja en que se dicta una sentencia en el presente recurso de signo distinto a la recaída en instancia, conforme al art. 139 de la LJCA, no procede la imposición de las costas de la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por D.^ª Elisabeth, representada por la procuradora de los Tribunales D.^ª Berta Rodríguez-Curiel Espinosa, contra la sentencia n.º. 614, de 17 de junio de 2019, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección de Apoyo de la Sección

Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º. 586/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de fecha 26 de febrero de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, respecto de la reclamación NUM000, la que anula, así como la liquidación por IRPF ejercicios 2011, 2012 y 2013, de la que trae causa.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del presente pronunciamiento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.