

A la ganancia patrimonial obtenida por la retasación de bienes expropiados le resulta de aplicación los coeficientes reductores de la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF

Establece la Sala como doctrina que, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial consecuencia de la retasación de bienes expropiados no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.

La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, al ejercicio en el que la resolución devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio. A tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la DT 9.ª de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, cuando la adquisición se produce en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1777/2024, de 07 de noviembre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2440/2023

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 7 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 2440/2023, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de DON Silvio, contra la sentencia de 17 de enero de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso n.º 314/2022. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de enero de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Silvio contra la Resolución del TEARCV de fecha 31 de enero de 2022 (núm. 46/09214/2018).

Con expresa imposición de costas en los términos previstos por el Fundamento Quinto de la presente resolución [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador don Ricardo Manuel Martín Pérez, en nombre y representación de don Silvio, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 2 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como se identifican como normas infringidas los artículos:

- Los artículos 33.1 y 35.2 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 (LIRPF) en relación con los artículos 58 y 35.3 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa (LEF).

- La disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, LIRPF, y la misma disposición de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

- El artículo 9.3 de la Constitución Española (CE).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 8 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación del recurrente, ha comparecido el 3 de abril de 2023, y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 8 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) *trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho o si, por el contrario, debe considerarse que se trata de valorar de nuevo tal ganancia.*

Aclarar cómo debe imputarse temporalmente la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) *y, en particular, si en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016) en virtud de las cuales, cuando el justiprecio es objeto de recurso, el incremento reconocido en la resolución - administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme.*

Discernir, a partir de la respuesta dada a la anterior cuestión, si a tales ganancias les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, *a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha [...]"*

2. La procuradora Sra. Tascón Herrero interpuso recurso de casación en escrito de 8 de enero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] En cumplimiento de lo previsto en el apartado b) del artículo 92.3 de la LJCA, procede por último precisar el sentido de las pretensiones que esta parte deduce y los pronunciamientos que se solicitan, que se concretan, en que:

1.º) Se fijen los criterios interpretativos que respaldan la jurisprudencia que se establece.

2.º) Declarar que ha lugar al recurso de casación deducido por Don Silvio contra la Sentencia de 17 de enero de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV en el recurso número 314/2022, *casando y anulando dicha sentencia*.

3.º) Estimar, en relación con las cuestiones objeto del presente recurso de casación, el recurso n.º 314/2022, deducido por esta parte contra la Resolución del TEARCV, de 31 de enero de 2022 (Recl. NUM012), que desestimó la reclamación formalizada contra el acuerdo de liquidación del IRPF de los ejercicios 2012 y 2015 dictado por la Inspección de los tributos de la AEAT, ordenando por ello la anulación de esta liquidación recurrida para eliminar las ganancias patrimoniales correspondientes al justiprecio por retasación, por prescripción y por aplicación de los coeficientes reductores previstos en la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó su escrito de oposición al citado recurso el 26 de febrero de 2024, en que solicita lo siguiente:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que las cuestiones de interés casacional merecen la siguiente respuesta:

A efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) *trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho, no consistiendo en una nueva valoración de tal ganancia*.

La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF), cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, debe imputarse al ejercicio en el que la resolución judicial que lo determine devenga firme, lo que está en línea con la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), *sin que esta conclusión entre en contradicción con el principio de confianza legítima ni con ningún otro principio*.

En las circunstancias del caso, a la ganancia patrimonial cuya causa es la retasación no le resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, *puesto que el ejercicio del derecho de retasación, determinante de una segunda alteración patrimonial, ha tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, por más que el bien expropiado cuya retasación se instó no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha*.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 8 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho o si, por el contrario, debe considerarse que se trata de valorar de nuevo tal ganancia.

A la vista de la respuesta que ofrezcamos a tal pregunta, debemos aclarar cómo debe imputarse temporalmente la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) y, en particular, si en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, como es el caso, es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016) en virtud de las cuales, cuando el justiprecio es objeto de recurso, el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme.

La tercera cuestión está entroncada de modo directo con la primera y nos lleva a discernir si a tales ganancias les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha.

SEGUNDO.-Breve síntesis de las incidencias del procedimiento expropiatorio y de las actuaciones seguidas al respecto.

Este es uno de los varios recursos de casación que, señalados todos y deliberados y decididos en la misma fecha, se sostienen por un mismo grupo familiar, lo que hace que las circunstancias del prolongado el íter administrativo y procesal sea idéntico. Por tal razón se exponen, en principio, los antecedentes del recurso n.º 846/2023, sin que haya diferencias sustanciales entre ellos.

1.º.- Procedimiento de expropiación forzosa e impugnaciones del justiprecio.

Doña Vanesa adquirió en 1985, por sucesión hereditaria, un 6,25 por ciento de la propiedad proindiviso de las fincas identificadas del siguiente modo: *"Un campo en Campanar-Valencia, partida del DIRECCION000, hoy DIRECCION001, de 1 hectáreas, 82 áreas y treinta y nueve decímetros cuadrados..."*.

El 24 de julio de 1998, el Ayuntamiento de Valencia acordó la aprobación definitiva del "Proyecto de Expropiación de los Terrenos para la ejecución del DIRECCION002", dentro del cual quedaban incluidas las fincas referidas (identificadas en el expediente como fincas NUM001 y NUM002 del DIRECCION002) y cuya ocupación se declaró urgente por acuerdo de 2 de febrero de 1999.

Tras el levantamiento del acta previa a la ocupación y la aprobación del importe de las correspondientes hojas de depósito previo e indemnizaciones por rápida ocupación, el 18 de mayo de 2000 se levantó acta de pago y ocupación.

Estando los Sres. Albino y el resto de copropietarios disconformes con el precio ofrecido por el consistorio, se tramitó expediente de justiprecio ante el Jurado Provincial de Expropiación, que finalizó mediante acuerdo de 5 de mayo de 2005, que incrementó el justiprecio de los bienes. La resolución fue impugnada ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso en sentencia de 28 de octubre de 2009 (rec. 1296/2005), quedando diferida la valoración última a la ejecución de sentencia.

Esta sentencia fue, a su vez, impugnada en casación para la unificación de doctrina en recurso promovido por el Ayuntamiento de Valencia, resuelto por la Sección Sexta de esta Sala en sentencia de 22 de diciembre de 2010 (rec. 112/2010) que declaró no haber lugar al recurso.

Tras ello, los recurrentes en casación y los demás copropietarios promovieron incidente de ejecución de la sentencia de 28 de octubre de 2009, para la fijación del justiprecio. El incidente fue inicialmente inadmitido, por considerar que el justiprecio había caducado y había sido objeto de retasación -como se expondrá a continuación- y, posteriormente, admitido, tras la estimación del recurso de súplica, en relación con los intereses de demora devengados.

2.º.- Solicitud de retasación (art. 58 LEF).

Transcurrido el plazo legal de dos años fijado en el artículo 58 de la LEF (en la redacción original, aplicable *ratione temporis*) sin que se hubiera abonado o consignado el pago del justiprecio fijado por la resolución del Jurado Provincial de Expropiación -JPE- de 5 de mayo de 2005, la recurrente y demás propietarios solicitaron, el 15 de abril de 2008, la retasación de las fincas expropiadas.

El JPE dictó resolución el 10 de marzo de 2010, que fijó el importe de la retasación, impugnado en vía judicial tanto por los propietarios como por el Ayuntamiento. La Sala ahora juzgadora, de Valencia, dictó sentencia de 24 de febrero de 2012 (recursos n.º 181/2010 y 205/2010) que desestimó el recurso del Ayuntamiento de Valencia y estimó en parte el de los expropiados, con un incremento del justiprecio derivado de la retasación de 2.079.268,63 euros.

Frente a la sentencia, los interesados dedujeron recurso de casación, que fue estimado por la sentencia de la Sección Sexta de esta Sala de 13 de febrero de 2015 (rec. 2050/2012) cuyo fallo es del siguiente tenor:

"Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación de Dña. Gregoria y otros, contra Sentencia dictada el 24 de febrero de 2012 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia, y debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de Dña. Gregoria y otros contra Acuerdo del Jurado de Valencia de 10 de marzo de 2010, en el expediente NUM000, que se anula, debiendo estarse al justiprecio que se fije en ejecución de sentencia, con arreglo a las bases consignadas en el fundamento jurídico sexto de esta nuestra Sentencia".

En ejecución de la expresada sentencia de 13 de febrero de 2015, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó auto de 8 de abril de 2016, por el que se fijó el justiprecio en 11.347.523,74 euros.

El Ayuntamiento de Valencia interpuso recurso de reposición, desestimado en otro auto de 6 de mayo de 2016 y, posteriormente, recurrió en casación. La sentencia de 19 de febrero de 2018 de la Sección Quinta de esta Sala Tercera, (rec. 2009/2016) estimó el recurso de casación, ordenando la retroacción de actuaciones para que se fijase el justiprecio atendiendo a las bases de la sentencia de 13 de febrero de 2015.

3.º.- Procedimiento de inspección tributaria.

El 2 de diciembre de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Valencia notificó a la señora Balbino el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, de carácter parcial, respecto del IRPF, periodos 2012 a 2015, limitado a la comprobación de las rentas resultantes de los procedimientos expropiatorios y de retasación de las fincas en su día expropiadas.

Tras los trámites legales, el procedimiento concluyó con la liquidación de 31 de mayo de 2018, en el que se hacían constar, además de las incidencias del procedimiento expropiatorio, las circunstancias siguientes:

- Que la comprobada no incluyó en sus autoliquidaciones del IRPF de 2012 a 2015 ninguna ganancia patrimonial por la percepción del justiprecio ni de la retasación, al entender que debían imputarse temporalmente al ejercicio 2000 y que no estaban sujetas por aplicarse los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena LIRPF.

- Que se declararon, como rendimientos de capital mobiliario, en los ejercicios 2015 y 2016, los intereses de demora percibidos, sin distinguir los causados por el retraso en la fijación del justiprecio (art. 56 LEF) y los de demora en el pago por la Administración (art. 57 LEF). Con base en lo anterior, el acuerdo regulariza la situación de la recurrente de este modo:

a) En primer lugar, integrar en la base imponible del ahorro las ganancias patrimoniales no declaradas respecto de los importes percibidos por la retasación de la finca expropiada, descartando la aplicación de los coeficientes reductores de la disposición transitoria 9.ª LIRPF e imputando temporalmente las ganancias citadas, sentencias de 24 de febrero de 2012, del TSJ de la Comunidad Valenciana y de 13 de febrero de 2015 del Tribunal Supremo sobre justiprecio de la retasación al año 2012 y a 2015.

b) En segundo lugar, se integran en la base imponible del ahorro las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses de demora expropiatorios que se imputan temporalmente así: al periodo 2012, los intereses del artículo 56 LEF, en que se fijó definitivamente el justiprecio; y a 2015, año en el que se abonó el justiprecio, los del artículo 57 LEF.

4.º.- Reclamación económico-administrativa.

Frente al anterior acuerdo de liquidación, la señora Balbino formuló reclamación, desestimada mediante resolución de 31 de enero de 2022, del TEAR de la Comunidad Valenciana.

5.º.- Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la obligada tributaria interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el n.º 310/2022 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y que fue finalmente desestimado mediante sentencia de 23 de noviembre de 2022.

La sentencia recurrida en casación, en lo que a este recurso interesa, funda su decisión desestimatoria en los siguientes argumentos -por remisión a los contenidos en otra anterior del mismo tribunal:

"[...] QUINTO... Debemos tener en cuenta la doctrina jurisprudencial de las SSTs de 22-5-2015 y 13-2-2015 según la cual *"la retasación no es una mera actualización del justiprecio originario, ni es una adaptación de los datos entonces tenidos en cuenta a la coyuntura económica actual. La retasación consiste en la fijación de un nuevo justiprecio, mediante una nueva valoración del bien expropiado con arreglo a los rasgos jurídicos del mismo (clasificación del suelo, aprovechamiento, etc.) en el momento en que dicha retasación es solicitada. Las únicas características originarias del bien expropiado que deben seguir considerándose a efectos de la retasación son las puramente físicas, ya que como consecuencia de la realización del proyecto que legitimó la expropiación es posible que dichas características físicas hayan variado; y tomar en consideración esas nuevas características físicas conculcaría la prohibición, impuesta por el art. 36 de la LEF, de incluir en el justiprecio las plusvalías -o las minusvalías- habidas con posterioridad a la iniciación del expediente expropiatorio. En resumen, la*

retasación debe buscar el valor del bien expropiado en el momento en que aquélla se solicita, si bien considerando idealmente que las características físicas del bien expropiado siguen siendo las que tenía en el momento de iniciación del expediente expropiatorio".

"De ahí que lleguemos a la misma conclusión que las SSAN de 30-10-2019 y 13-11-2019 entendiendo que *"la ganancia patrimonial que representa el nuevo justiprecio determinado en retasación no coincide con la alteración en la composición del patrimonio materializada con la ocupación del bien expropiado, sino que se trata de un nuevo derecho. Es incuestionable que hasta que no se lleva a cabo la retasación no surge el derecho del expropiado a percibir el incremento del valor del justiprecio, que hasta entonces no era más que una mera expectativa sin cuantificar"*.

"Por lo que, en nuestro caso, no habiéndose adquirido e incorporado al patrimonio de la parte recurrente el derecho de retasación sino después del año 1994, no resulta aplicable a la ganancia patrimonial litigiosa la invocada Disposición transitoria 9.ª de la Ley del Impuesto y sus coeficientes de abatimiento". (Fundamento de Derecho quinto).

La citada sentencia es objeto del presente recurso de casación.

Por último, en los escritos de interposición de los recursos de casación aquí objeto de resolución, se precisan los siguientes datos sobre el íter tributario del grupo familiar, según sostiene su defensa:

"[...] De lo expuesto interesa observar: a) que los expropiados cobraron, en 2000 y 2008, el justiprecio resultante de la tasación, pero no llegaron a cobrar importe alguno del importe fijado judicialmente el 11 de enero de 2017, por caducidad del justiprecio en aquel procedimiento fijado; y b), que, en ejecución de sentencias dictadas en 2012 y 2015, cobraron dos importes a cuenta del justiprecio resultante de la retasación, de los que, descontados los gastos derivados del proceso judicial, el 6,25% correspondiente a mi representada ascendió a 106.696,37 € en 2013 y 181.420,96 € en 2016, más intereses, tanto por la demora en la fijación del justiprecio (art. 56 LEF), como por el retraso en el pago (art. 57 LEF), versando todas las cuestiones planteadas en la presente litis sobre el tratamiento tributario que, en el IRPF, ha de darse a las cantidades reconocidas judicialmente a cuenta del justiprecio valorado en el procedimiento de retasación.

(...) La recurrente no declaró en el IRPF las cantidades cobradas en 2013 y 2016 por considerar que eran parte de la ganancia patrimonial generada por la expropiación de 18 de mayo de 2000, devengada en dicho ejercicio prescrito y que, además, resultaban de aplicación los coeficientes reductores de la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF (DT 9.ª LIRPF) que eliminaban la base imponible correspondiente.

La Inspección de los tributos regularizó la situación tributaria imputando, como ganancias patrimoniales del IRPF devengadas en los ejercicios 2012 y 2015, las cantidades reconocidas mediante sendas sentencias en concepto de justiprecio determinado mediante retasación, sin deducción del coste de adquisición del terreno, ni aplicación de coeficientes de abatimiento. A los mismos ejercicios se imputaron, también como ganancias patrimoniales, los intereses reconocidos en aplicación de los artículos 56 y 57 LEF".

TERCERO.-Examen de la primera cuestión suscitada como portadora de interés casacional objetivo: si hay uno o dos actos de transmisión.

1. La tesis sostenida por la sentencia de la instancia, que acepta la que propone la Administración tributaria, se basa en la idea de que la recurrente experimentó dos alteraciones patrimoniales, respectivamente aptas para determinar dos ganancias sujetas al IRPF, distintas entre sí:

- La primera, por causa de la expropiación, en la que la finca de que fueron privados los expropiados se sustituyó por el derecho al justiprecio.

- La segunda, motivada por la solicitud de la retasación, en ejercicio de un derecho que la ley atribuye al expropiado, en la que el nuevo derecho de crédito reemplazó al derecho al justiprecio.

Por tanto, y según la Administración recurrida, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación de la finca, y no consiste en una nueva valoración de tal ganancia.

2. Para dar respuesta a la primera cuestión de interés casacional, debemos partir de la regulación legal de la expropiación forzosa y su conexión con el concepto jurídico de alteración patrimonial. En tal sentido, es muy esclarecedora la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de septiembre de 2004 (recurso de casación en interés de la Ley n.º 54/2003).

"[...] CUARTO.- La Memoria justificativa del Proyecto de Ley del IRPF elevado por el Consejo de Ministros a las Cortes el 11 de enero de 1978 decía que el gravamen de las ganancias de capital (incremento del patrimonio originado por alzas de valor de elementos del mismo), dentro del Impuesto sobre la Renta, está plenamente justificado, puesto que aquéllas constituyen una verdadera renta y, por tanto, no es razonable que sufran un trato discriminatorio respecto a otras partidas.

Ahora bien, el incremento del valor de cualquier elemento patrimonial, así como su disminución, puede producirse tanto como resultado de una transmisión como sin ella; por tanto, los aumentos de valor patrimoniales pueden clasificarse en "realizados" en el mercado y en "no realizados". Ambos constituyen verdadera renta del sujeto, pero mientras los primeros son de fácil y segura cuantificación, los segundos presentan problemas importantes en este sentido, sobre todo, para aquellos elementos patrimoniales para los que no existe un mercado.

Por todo lo anterior, la práctica fiscal aconseja gravar dentro del impuesto solamente las ganancias o aumentos de valor patrimoniales realizados, sin perjuicio de someter al mismo las ganancias que se pongan de manifiesto.

Estas ideas aparecían reflejadas en el art. 20, apartado 1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del I.R.P.F con el siguiente texto: "1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)".

El sustrato fundamental de los incrementos de patrimonio, como componentes del hecho imponible o renta gravable, es el aumento del valor de los bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas, pero el aumento de valor sólo se somete a imposición, por razones pragmáticas indiscutibles, cuando se realiza, circunstancia ésta que se define mediante un concepto jurídico indeterminado, cual es el de alteración patrimonial.

Ni la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, ni el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981 definieron el concepto de alteración patrimonial, limitándose ambas disposiciones a exponer, sin carácter taxativo, una serie de supuestos que constituyen alteraciones en la composición del patrimonio.

Como ya se ha dicho, el simple aumento de valor de los elementos patrimoniales no origina incrementos o disminuciones gravables. Esta es una idea común en la casi totalidad de las legislaciones extranjeras que gravan las ganancias de capital (en la terminología de la Ley 44/1978, incrementos de patrimonio).

Para que el aumento de valor dé lugar a un incremento o disminución patrimonial es preciso que se realice; es decir, que exista un hecho, acto o negocio jurídico, formalizado con otros agentes económicos o personas, que constate el aumento de valor, que le dé certidumbre, transformando lo

que es un puro juicio valorativo ideal en un hecho real. Pues bien, todo aquello que constata tal aumento de valor es una alteración patrimonial.

La expropiación forzosa es una alteración patrimonial, como acertadamente la incluye el Reglamento del I.R.P.F., de 3 de agosto de 1981, en su art. 77.1.a), y como lo ha mantenido esta Sala Tercera en doctrina reiterada y completamente consolidada que se inició con la sentencia de fecha 22 de abril de 1981 (R.J.1981/1463). En la jurisprudencia más reciente deben citarse las sentencias de esta Sección de 12 de abril y 30 de octubre de 2003 (Recursos núms. 4946/1998 y 6667/1998). Y en la sentencia de 12 de abril de 2003 también (Rec. núm. 4504/1997), en la que se trataba del aumento de la base imponible del IRPF por incremento patrimonial puesto de manifiesto en la transmisión de una finca en expediente de expropiación forzosa, la Sala declaró que no se estaba discutiendo en ese caso ninguna liquidación sobre el precio de la expropiación forzosa que recibió en su día el interesado, sino la liquidación que corresponda hacer sobre el incremento patrimonial en un impuesto específico, el de la renta de las personas físicas, en que no se grava ninguna transmisión, sino los rendimientos netos percibidos por los contribuyentes a consecuencia de su trabajo y bienes de todas clases, entre los cuales se incluyen, como es lógico, los incrementos o ganancias patrimoniales percibidos por el mismo durante el ejercicio que corresponda. Lo que se integra en la base es el incremento patrimonial obtenido, el justiprecio recibido.

No hay duda alguna que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial que permite la sujeción del aumento de valor al IRPF.

Esta cuestión ha sido regulada definitivamente por el Reglamento de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, aplicable a partir del ejercicio 1992, Reglamento que fue aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, cuyo art. 14. "Imputación temporal de ingresos y gastos. Norma General", apartado 1, párrafo segundo, dispone: "A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", que en la expropiación forzosa de bienes inmuebles se produce cuando se fija el importe del justiprecio".

En consecuencia, como punto de partida para dilucidar las cuestiones casacionales, es clara la sujeción, como alteración patrimonial de la causada en los supuestos de expropiación forzosa, articulados en torno al justiprecio.

3. A partir de lo expuesto, en un segundo hito debemos abordar la peculiar institución de la retasación, que puede definirse como el derecho del expropiado -y procedimiento consiguiente- en el que se valora de nuevo el bien expropiado por haber transcurrido más de dos años sin que la cantidad fijada como justiprecio de una expropiación forzosa se haya hecho efectiva o consignado.

Es preciso añadir que retasar no equivale a actualizar los valores calculados inicialmente sobre el objeto expropiatorio, sino proceder a una nueva y distinta valoración del bien.

La retasación es, obviamente, una de las garantías con que cuenta el expropiado frente a la demora del expediente expropiatorio. Consiste en otorgarle el derecho a exigir una nueva valoración de la cosa expropiada, adaptada a la depreciación monetaria si han pasado dos años (cuatro años hoy, Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013) desde la fijación del justiprecio, si no se hubiese realizado el pago o no se hubiese consignado. Se formula mediante solicitud acompañada de nueva hoja de aprecio.

4. La expropiación forzosa, como figura jurídica o como procedimiento, dimana de una potestad atribuida por el ordenamiento jurídico, cuando concurre utilidad pública o interés social, ya sean las administraciones públicas o terceros los beneficiarios de dicha expropiación, por la que se priva

coactivamente de la propiedad o de otros derechos, constitucionalmente amparados en el artículo 33 CE, ya sean personas privadas o públicas o entes sin personalidad las expropiadas de dichos bienes, bajo el amparo que ese mismo precepto de la Constitución alberga en el artículo 33.3 CE.

Recogida en el capítulo 3 del título II, artículos 24 al 47 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, la determinación del justiprecio se sustancia en una pieza del procedimiento expropiatorio *strictu sensu*. Trámite que es indispensable porque de su desenlace, con la fijación del justiprecio, desemboca el pago de la cantidad fijada, ya sea en el plazo estipulado o fuera de él, aspecto crucial en la figura de la retasación, pues es en la demora en su pago donde adquiere su sentido y regulación.

Pues bien, una vez fijado el justiprecio, de mutuo acuerdo o través de decisión del JPE, por no alcanzarse ese acuerdo, por desavenencias sobre las distintas hojas de aprecio aportadas por ellas y siempre a la vista de éstas, base según la cual ha de regir la decisión de dicho Jurado o Comisión de Valoración o Expropiación autonómicas - artículos 29, 30 y 31 de la LEF-, comienza el plazo para el pago del justiprecio, que la ley fija en seis meses desde su determinación por los cauces aludidos (artículo 48.1 LEF).

5. Es en este punto donde entra en escena la retasación, pues es en los artículos que suceden a los aludidos donde la ley aborda la cuestión de la demora en los distintos plazos que el procedimiento contiene, para la determinación del justiprecio y en relación, una vez determinado éste, con su pago.

Para una mejor comprensión de la figura que nos ocupa, conviene situarla sistemáticamente entre los preceptos de la LEF sobre la responsabilidad por la demora, que prevé tres clases de ésta en artículos consecutivos.

Para que la primera de las demoras, la regulada en el artículo 56 de la LEF, es decir, la relativa a la tardanza en la fijación del justiprecio se produzca y, como consecuencia, nazca la obligación de compensar al interesado por ella, es preciso que transcurran seis meses a contar desde la iniciación legal del expediente expropiatorio y siempre, por supuesto, que en ese plazo no se haya fijado por resolución definitiva el justo precio sobre las cosas o derechos.

En la segunda de las demoras, la que la LEF prevé en el artículo 57, si se produce retraso en el pago superior a seis meses desde la fijación del justiprecio que el artículo 48 del mismo texto determina, se devengan también intereses de demora, el interés legal, a favor del expropiado, por el daño que en sus intereses el retraso le hubiese podido ocasionar.

Pues bien, es en el último de los artículos del Capítulo V del Título II de la LEF donde se recoge la tercera de las demoras y a su vez, la materia objeto de este recurso de casación, en la escueta regulación de la LEF, en cuyo artículo 58, dentro del capítulo relativo a las *responsabilidades por demora* (Título II, capítulo V), dispone, en la redacción *ratione temporis* aplicable al presente caso:

"Si transcurrieran dos años sin que el pago de la cantidad fijada como justo precio se haga efectivo o se consigne, habrá que proceder a evaluar de nuevo las cosas o derechos objeto de expropiación, con arreglo a los preceptos contenidos en el capítulo III de este título".

A su regulación debe añadirse que el artículo 35.3 LEF establece que: "...la fecha del acuerdo [del Jurado de Expropiación] constituirá el término inicial para la caducidad de la valoración establecida en el artículo 58 de esta Ley " y que el artículo 74 del Reglamento de la LEF (Decreto de 26 de abril de 1957) establece:

"1. En relación con lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley, se entenderá por justo precio el fijado administrativamente.

2. La nueva evaluación prevista en dicho artículo de la Ley se hará a instancia del expropiado, por quien se formulará nueva hoja de aprecio en la forma prevista en el artículo 29, sin necesidad de requerimiento de la Administración.

Presentada esta instancia, se seguirán los trámites previstos en el capítulo III del título II".

6. A partir de esta sucinta regulación, la sentencia de esta Sala, antigua sección 6.ª, de 9 de febrero de 2015 (recurso n.º 2722/2012), aborda dogmáticamente la figura de la tasación, del siguiente modo:

"[...] constituye doctrina reiterada de esta Sala, recogida en sentencias de 23 de abril de 2003 (recurso 11509/1998), 5 de diciembre de 2011 (recurso 4333/2008), 15 de febrero de 2012 (recurso 6458/2008), 20 de junio de 2012 (recurso 3238/2009), 12 de marzo de 2013 (recurso 2715/2010) y 14 de marzo de 2014, entre otras, que la retasación no es una mera actualización del justiprecio, ni es una adaptación o reajuste de los datos entonces tenidos en cuenta a la coyuntura económica actual, sino que la retasación consiste en la fijación de un nuevo justiprecio, mediante una nueva valoración del bien expropiado, con arreglo a los rasgos jurídicos del mismo (aprovechamiento, clasificación), en el momento en que dicha retasación es solicitada, siendo las únicas características originarias del bien expropiado que deben seguir considerándose a efectos de la retasación las puramente físicas, ya que como consecuencia de la realización del proyecto que justificó la expropiación es posible que dichas características físicas (estado de los terrenos, etc.) hayan variado, y tomar en consideración esas nuevas características físicas conculcaría la prohibición impuesta por el artículo 36 LEF de incluir en el justiprecio las plusvalías -o minusvalías- que sean consecuencia directa del proyecto de obras que da lugar a la expropiación".

Expuesto tal criterio y siguiendo las pautas interpretativas de la jurisprudencia de esta Sala, debemos centrarnos en el contenido obligacional derivado de la expropiación, que es conceptuado de la manera que sigue según la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2012 (rec. n.º 5700/2010):

"QUINTO.- Por lo que se refiere a los motivos de casación formulados al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, que reproducen los ya resueltos en las Sentencias de 26 de septiembre de 2011, los mismos plantean diversas cuestiones sobre el alcance del derecho de retasación y, sustancialmente, la viabilidad de su ejercicio atendiendo al efecto producido por el pago extemporáneo del justiprecio caducado, cuestiones que aconsejan un examen conjunto y ordenado, para evitar incongruencias en su tratamiento, sin perjuicio de precisar, posteriormente, su incidencia en relación con cada uno de los motivos formulados.

A tal efecto, conviene hacer una primera referencia a los principales criterios generales que sobre la materia ha venido estableciendo la jurisprudencia, que se reflejan en la Sentencia de 7 de junio de 2006, cuando señala:

“(…) el art. 58 de la Ley de Expropiación Forzosa contempla el derecho del expropiado a una nueva evaluación de las cosas o derechos objeto de expropiación (retasación), por el mero transcurso de dos años sin que el pago de la cantidad fijada como justiprecio se haga efectivo o se consigne, plazo de caducidad y cuyo cómputo se inicia con la fecha del acuerdo del Jurado de Expropiación Forzosa fijando el justiprecio, como señala el art. 35.3 de la dicha LEF y declara abundante jurisprudencia (Ss. 8- 10-89, 4-5-2004, 18-5-2005).

Por otra parte, la retasación se configura como una garantía para el expropiado, ante la demora en la efectividad o pago del justiprecio, con la finalidad de que el mismo sea adecuado a la realidad patrimonial que se entiende afectada por el transcurso de dicho plazo y que exige una nueva valoración de los bienes y derechos expropiados. Como señala la sentencia de 17 de mayo de 1994, "la retasación - Sentencia de 8 marzo 1991 - es una figura jurídica de marcado corte garantista en beneficio del expropiado, no tratándose de un mecanismo sancionador a la Administración en razón de

su inactividad sino que incorpora una garantía en favor del expropiado, siendo claro que lo tutelado es la lesión del expropiado consistente en no haber recibido el justiprecio señalado en dicho plazo, con independencia de la causa de la demora, tanto si ésta es debida a la mera inactividad administrativa como a la equivocación o error al pagar a otra persona...". En el mismo sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2005 señala que "esta Sala viene declarando últimamente, entre otras, en sentencias de dieciocho de abril y treinta y uno de diciembre de dos mil -recursos de casación 29/1996 y 8177/1998 -, que la figura de la retasación instituida en el artículo 58 en relación con el 35.3 de la Ley de Expropiación Forzosa, como supuesto de caducidad del justiprecio por haber transcurrido más de dos años desde que fue fijado administrativamente sin haber sido satisfecho, responde a la necesidad de evitar que el paso del tiempo y la erosión inflacionaria alteren la relación patrimonial existente entre los bienes expropiados y la indemnización establecida como compensación por su pérdida".

(...) Desde estos planteamientos generales, que se reflejan en numerosas sentencias de esta Sala, se llega a las consideraciones que expusieron las Sentencias de 26 de septiembre de 2011, orientadas ya a las cuestiones que se plantean en este recurso:

“ - El hecho determinante del nacimiento del derecho a la retasación viene constituido por la caducidad del justiprecio fijado por el Jurado, en razón del transcurso del plazo de dos años establecido en el art. 58, por la Ley de Expropiación Forzosa.

- El fundamento de dicha caducidad, según la jurisprudencia (Ss 1-3-1993, 18-5-2005, 27-6-2006, entre otras), es la necesidad de evitar que el paso del tiempo y la erosión inflacionaria alteren la relación patrimonial existente entre los bienes expropiados y la indemnización establecida como compensación por su pérdida, dicho en otras palabras, la apreciación del legislador en el sentido de considerar que, transcurridos dos años desde la fijación del justiprecio en vía administrativa, el mismo puede no satisfacer ya la exigencia de abono de una indemnización que se corresponda con el sacrificio patrimonial sufrido por el expropiado y que exige el art. 33.3 de la Constitución, por lo que se reconoce ex lege el derecho del mismo a la determinación de un nuevo justiprecio, conforme a las circunstancias concurrentes al tiempo de la retasación.

- La caducidad del justiprecio opera, como resulta de lo expuesto en relación con el art. 35.3 de la LEF, sobre la fecha de fijación del mismo en vía administrativa, por lo tanto al margen de su impugnación en vía jurisdiccional, cuyo resultado no afecta a la condición de caducado del justiprecio revisado por el órgano judicial, pues no ha de perderse de vista que tal revisión se realiza sobre las circunstancias concurrentes al momento al que viene referido el justiprecio y que es, precisamente, la superación de tales circunstancias por el tiempo transcurrido la que determina la caducidad ex lege del justiprecio. Se quiere decir con ello, que el justiprecio que resulta de la revisión jurisdiccional de un justiprecio caducado sigue siendo un justiprecio caducado.

- Ello supone, por lo tanto, que el pago de dicho justiprecio inicial, más allá del plazo de dos años de caducidad, tenga lugar antes o después de la revisión jurisdiccional, no produce en principio y por sí solo el efecto extintivo de la obligación de indemnizar exigida en el art. 33.3 de la Constitución y regulada en la Ley de Expropiación Forzosa, pues la declaración ex lege de caducidad lo priva de la condición de indemnización correspondiente prevista constitucionalmente como contenido de dicha obligación, abriendo simultáneamente el derecho del expropiado a la exigencia de la determinación de un nuevo justiprecio, que es lo que la retasación supone. Dicho de otro modo, el justiprecio caducado ya no representa la indemnización en las condiciones exigidas por la ley como contenido de la obligación derivada de la expropiación y, por lo tanto, su abono y percepción no produce por sí mismo el efecto extintivo de la misma, como parece sostenerse en la sentencia recurrida. No está demás señalar al respecto que la ley no exige, como condición para hacer efectiva la retasación, la renuncia al abono del justiprecio caducado, lo que es perfectamente entendible en cuanto supondría una carga para el

expropiado que vería retrasada la percepción de cantidad alguna hasta el resultado de la retasación. Por eso la jurisprudencia establece con carácter general que solicitud de retasación no puede quedar enervada por el sólo hecho de admitir el pago del precio fijado administrativamente (Ss. 7-2-2002, 6-2-2007).

- Ello no significa que el ejercicio del derecho de retasación no pueda resultar afectado por las circunstancias en las que se produzca la extemporánea percepción por el expropiado del justiprecio caducado, pero supone, en contra de los que se sostiene en la sentencia de instancia, examinar en cada caso la voluntad del mismo en relación con el ejercicio de ese derecho reconocido ex lege, ejercicio del derecho de retasación sujeto a las reglas generales de todo derecho de tal naturaleza, además de las que específicamente establece la legislación sectorial [...]"

En consecuencia, podemos anticipar que, como deriva de la letra y del espíritu del art. 58 LEF, rectamente interpretada por este Tribunal Supremo, la retasación consiste en una valoración nueva y distinta del mismo bien o derecho que fue expropiado, pues la dicción del precepto no nos ofrece duda alguna al respecto cuando arbitra, una vez sucedida la demora desencadenante y la instancia del interesado que *"habrá que proceder a evaluar de nuevo las cosas o derechos objeto de expropiación"*. No se trata de un nuevo derecho distinto, sustitutivo, que nace con la demora o la retasación, sino el mismo derecho del expropiado a que se valore de nuevo aquello que se expropió, a fin de quedar indemne de la privación patrimonial sufrida.

Dicho de otro modo, ni el carácter garantista que, en favor del expropiado, contiene su derecho legal a la retasación, ni el hecho de que el derecho a ejercitarla nazca con posterioridad a la transmisión del bien expropiado -a la constatación de la demora en el pago o consignación del justiprecio fijado-, permiten desvincular ese justiprecio que mediante la retasación se determina de nuevo de la alteración que el patrimonio del expropiado sufre como consecuencia de la privación coactiva de sus bienes o derechos en que consiste la expropiación, por la que se intercambia un bien o derecho por la indemnización, cuyo importe se cuantifica en el procedimiento de retasación. Ese esquema, pues, indemnizatorio de la privación patrimonial, no cambia cuando la cuantificación del justiprecio se efectúa, en ciertos casos, por vía de retasación.

Así, la retasación forma parte del mismo procedimiento que la ley establece para la expropiación, todo él concebido como garantía jurídica del expropiado frente a la expropiación forzosa, basada en la potestad que habilita a la Administración pública para la privación singular de bienes y derechos de contenido patrimonial, cuyos perfiles esenciales se contienen en el artículo 33.3 de la Constitución Española.

Que ese derecho se ejercite años más tarde, bajo circunstancias sobrevenidas -que se basan en la infracción patente de la Administración expropiante- no lo desvincula en modo alguno de la *transmisión*. Todos los derechos de cobro del justiprecio resultantes de procedimientos de revisión nacen después de la expropiación y como fruto del ejercicio del derecho a revisar el justiprecio fijado y no por ello cabe controvertir su tratamiento fiscal como parte de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de los bienes expropiados.

Así, el justiprecio fijado en el seno de un procedimiento de retasación no determina una ganancia patrimonial autónoma y distinta, que valore un derecho de nuevo cuño, surgido de una extraña mutación u objeto de novación por causa de incumplimiento por la Administración de un deber básico, de alcance constitucional. Por el contrario, la ley es clara al modificar, en favor del expropiado, un aspecto de su derecho a la indemnización a cambio de la pérdida inherente a la privación forzosa de elementos de su patrimonio. Del artículo 58 LEF y de la jurisprudencia de esta Sala deriva ineluctablemente que la retasación es un instituto al servicio de una nueva fijación de la indemnización expropiatoria, del mismo bien o derecho que en su día fue expropiado, pero cambiando la perspectiva de fijación de su contraprestación indemnizatoria. De no ser así, se estaría

permitiendo una expropiación sin indemnización que no tiene sustento alguno ni en la Constitución ni en la ley, como garantía del derecho de propiedad.

Esto es, se trata de determinar, sin posibilidad de disminución, el valor de enajenación de la ganancia patrimonial devengada en su día. Dicho de otra forma, la retasación no es causa de la ganancia, ni la crea ni modifica su objeto y causa, sino que sirve a la sustitución, por caducidad, del justiprecio caducado.

Hemos de señalar que nunca se ha asumido en la jurisprudencia de esta Sala un pretendido concepto de *justiprecio suplementario*, como así ha sido recogido por las resoluciones del TEAC y alguna sentencia de la Audiencia Nacional (de seis de mayo de 2010, recurso 297/2008), cuando se afirma que estamos ante un *"nuevo justiprecio, el importe del justiprecio suplementario (...) debe calificarse, tal y como ha reconocido el TEAC en la resolución que se enjuicia, como incremento de patrimonio irregular al que deben aplicarse los coeficientes de abatimiento"*.

La caducidad de la primera valoración que los arts. 58 y 35.1 LEF establecen como consecuencia de la grave e injustificada demora, suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar del procedimiento caducado y su justiprecio, en un claro designio de eliminar todo rastro jurídico de la primera valoración, dejando con ello el justiprecio resultante de la retasación como único valor de transmisión a los efectos del art. 34.1 LIRPF.

Es obvio que sólo ha habido un cambio o alteración en la composición del patrimonio -producido con la transmisión forzosa, si puede llamarse así a la procedente de una expropiación, de los terrenos en el año 2000- pero también lo es que sólo existe un valor de la indemnización que, en compensación a la pérdida del bien expropiado, deben percibir los transmitentes, que es el determinado mediante la retasación cuando ésta, a instancia del expropiado, se pone en funcionamiento. Si el justiprecio caduca por infracción o demora, queda pendiente su establecimiento bajo un nuevo parámetro, pero ello no desdice la idea esencial de que el valor asignado mediante la retasación es el justiprecio, esto es, el valor con que dejar indemne al expropiado por la privación patrimonial de que ha sido objeto, es aquél en que se tasa el bien o derecho expropiado, no un abstracto e imaginario derecho distinto. Es obvio, pues, que ese justiprecio se proyecta sobre el bien o derecho expropiado, no sobre otra magnitud.

Tal es así porque, como tiene dicho este Tribunal Supremo, con independencia de los problemas que la determinación tardía del justiprecio plantea para la imputación temporal de la ganancia, *"hay que entender que la ganancia se produce cuando se procede a la ocupación y no cuando se reconoce o se paga el justiprecio"* (STS de 12 de julio de 2017, recurso 1647/2016), lo que se declara sin menoscabo de la determinación litigiosa final de aquél.

De todo lo anterior se infiere que la sentencia que se ha impugnado infringe el artículo 35.2 LIRPF, por el cual el justiprecio resultante de la retasación de bienes expropiados (arts. 58 y 36.1 LEF) -el único justiprecio expropiatorio- determina el valor de transmisión de la ganancia patrimonial por la alteración patrimonial provocada por la expropiación forzosa.

La construcción dogmática creada por la Administración tributaria, que acoge la sentencia de instancia, no tiene cabida en nuestro ordenamiento, atendidos los argumentos que ampliamente han quedado expuestos. De hecho, a los efectos fiscales que nos ocupan, los de determinar el gravamen, en el impuesto personal de los expropiados, de la ganancia patrimonial, si ésta debe consistir - artículo 34.1 LIRPF- *"a)... en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales"*, es inconcuso que el valor de adquisición de la finca expropiada, en este caso, debe remontarse al momento en que el recurrente y los demás expropiados adquirieron *mortis causa*, en 1985, la finca de la que después fueron privados por expropiación forzosa.

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

CUARTO.-Examen de la tercera cuestión de interés casacional objetivo: aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Analizamos la última cuestión de interés casacional objetivo, posponiendo ahora el examen de la segunda, por la conexión directa e inmediata entre las preguntas primera y tercera.

La respuesta a la tercera cuestión, reiteramos, es un corolario de la que ha sido dada a la primera: si no hay más alteración patrimonial que la causada por la expropiación -y no una distinta posterior-, entonces es de aplicación el régimen que la LIRPF estableció con carácter transitorio, dada la fecha, no controvertida, de adquisición *mortis causa* de la finca por los luego expropiados.

La disposición transitoria novena de la LIRPF (sobre determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994) se abre en su apartado 1 con la siguiente frase (que no se ha alterado desde la redacción original a la actualmente vigente):

"1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:..."

Es decir, es presupuesto de aplicación del régimen transitorio que se trate, solo, de ganancias patrimoniales generadas por transmisión de elementos patrimoniales -por expropiación- que hubieran sido *adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994*, en nuestro caso por título sucesorio. En este caso se hallaba la finca expropiada, de modo que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la expropiación (que determina la alteración consistente en sustituir en el patrimonio la finca por el derecho al justiprecio) sí quedaría sujeta a los coeficientes reductores, sin que el hecho de que el justiprecio se hubiera obtenido mediante retasación haga cambiar las cosas.

La propiedad del inmueble se transmite con la ocupación y en los ejercicios posteriores, en que se reconocen administrativa o judicialmente importes añadidos del justiprecio (sea de la inicial tasación o de la retasación), se imputan importes de la misma ganancia patrimonial a la que resultan de aplicación los coeficientes reductores determinados en el momento de la transmisión.

Por ello, a pesar de que la fijación del justiprecio mediante retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, que es la tesis de la sentencia que secunda la adoptada por la Administración, debe ser minorado el importe de la ganancia por aplicación de tales reducciones previstas en la disposición transitoria novena, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha, lo que no es objeto de polémica en este asunto.

QUINTO.-Examen de la segunda cuestión de interés casacional objetivo: cómo debe imputarse temporalmente la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF).

En este punto, que examina el problema jurídico de cuál sea el periodo al que debe venir referido el gravamen en IRPF de la ganancia patrimonial a que nos estamos refiriendo, hemos de comenzar recordando la doctrina derivada de la citada sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina n.º 1137/2016), en

relación con la imputación temporal en casos de determinación del justiprecio litigioso en vía administrativa o judicial:

"[...] 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 T.B... 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 casos, 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".

Acerca de este punto, relativo a la imputación temporal, la parte recurrente argumenta que el periodo al que debe venir referida la ganancia patrimonial, a efectos de su incorporación a la base imponible, es el momento de la ocupación del bien por la Administración expropiante (año 2000), por ser el que corresponde a la transmisión del bien expropiado, esto es, el periodo impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial (art. 14.1.c) LIRPF). Además de tal motivo, esgrime la improcedencia de aplicar un criterio jurisprudencial que cambia el anterior más beneficioso para la parte recurrente, siendo posterior a las fechas consideradas, lo que considera que es vulnerador del principio de confianza legítima.

Iniciemos la respuesta por este último alegato. Recientemente, sobre los cambios de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hemos dicho lo siguiente en nuestra sentencia de 26 de junio de 2024, recurso n.º 7664/2022:

"...carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal.

Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima".

Aunque dicha argumentación se refiere, en particular, a los cambios jurisprudenciales que surjan del TJUE, dicha doctrina es plenamente extensible a las sentencias del Tribunal Supremo.

De conformidad con lo previsto en la STS de 26 de mayo de 2017, rec. 1137/2016, el criterio de imputación patrimonial de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación se determinará por la fecha de la firmeza de la sentencia definitiva cuyo objeto controvertido se ciñó a la retasación.

Es cierto que dicha sentencia alude a la fijación del justiprecio, pero nada impide aplicar el mismo criterio a la retasación, de la misma forma que también rige para los intereses de demora por retraso en la fijación del precio. De no ser así, tendría que haber una doctrina simultánea, pero distinta en su criterio, para cada uno de los supuestos que se presentasen en la realidad, lo cual es totalmente inadmisibles, al margen de que acaecería la prescripción de la facultad liquidatoria de la Administración sin posibilidad de determinar la deuda, aun sujeta a controversia o litigio, con evidente desconocimiento de la *actio nata*.

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

En suma, el principio de confianza legítima no puede sustentar la pretensión del recurrente, en cuanto interesa la aplicación de una doctrina jurisprudencial que ha sido superada a través del cambio o matización de criterio. Pero es que, además, las tres sentencias que se citan en el escrito de interposición del recurso como ejemplo de una pretendida jurisprudencia tradicional sólidamente asentada, no han sido abatidas por la que arranca de 2017 recaída, además, en un recurso de casación para unificación de doctrina. Esta modalidad casacional exigía, estructuralmente, no solo la existencia de criterios distintos de los Tribunales de instancia, incluso antagónicos, que requirieran de una unificación, sino la ausencia de doctrina que requiriese ser unificada. Desde luego, esta desaparecida figura procesal no era hábil para alumbrar cambios de criterios consolidados, pues de ser así el recurso en que se fraguó la jurisprudencia con la sentencia de 26 de mayo de 2017 (rec. unificación de doctrina n.º 1137/2016), no habría sido admitido a trámite.

Es preciso añadir que esta jurisprudencia no desvirtúa en modo alguno la regla principal de imputación establecida en el artículo 14.1.c) LIRPF, según el cual "*...las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial*", sino que la complementa con la aplicación de la regla especial estatuida en el art. 14.2.a) LICA, previsión más que razonable porque hasta la firmeza de esa sentencia o resolución que fije definitivamente el justiprecio no se puede conocer su importe ni el momento en que puede la ganancia, si la hay, ser imputada fiscalmente.

Por tanto, la respuesta que hemos de dar a esta cuestión es que la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF), cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en ella, debe imputarse al ejercicio en el que la resolución judicial que lo determine devenga firme, lo que está en línea con la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las mencionadas sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), sin que esta conclusión entre en contradicción con el principio de confianza legítima ni con ningún otro principio.

Es preciso añadir a lo anterior dos consideraciones de importancia: la primera, que la sentencia de 19 de febrero de 2018, de la Sección Quinta de esta Sala Tercera (rec. 2009/2016), que estimó el recurso de casación suscitado por el Ayuntamiento de Valencia, ordenó la retroacción de actuaciones para que se fijase el justiprecio atendiendo a las bases establecidas en la sentencia de 13 de febrero de 2015, ejecución cuyos términos y actuaciones ulteriores no nos han sido dados a conocer, de suerte que, en este caso, la firmeza de la sentencia no impide la remisión a actos posteriores de ejecución que pueden hacer variar tanto el *quántum* como el momento final de la imputación.

La segunda consideración es que la doctrina que establecimos a partir de las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016) presupone que la imputación temporal surgida del proceso seguido para determinarlo finalmente se refiere a la parte del justiprecio que hubiera resultado litigioso, no a todo él, de suerte que las imputaciones realizadas en los periodos 2012 y 2015 y las liquidaciones dictadas al respecto sobre la parte de aquél que fue consentida y abonada por la Administración expropiante, dando lugar a lo que con cierta impropiedad se denomina *firmeza parcial* en la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, son correctas y no quedan comprendidas en el criterio que se articula ahora.

SEXTO.-Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con lo precedentemente razonado, se establece como jurisprudencia la que a continuación se expone:

1) A efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.

2) La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, del modo establecido en las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), por las que el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.

3) A tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas.

La aplicación al caso de tal doctrina nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, en lo que respecta a los motivos a los que hemos dado respuesta en la primera y tercera cuestiones de interés casacional contenidas en este fundamento jurídico, si bien la primera -respecto a la duda de si existen uno o dos actos de transmisión patrimonial y, por ende, dos fechas de adquisición- incorpora sus efectos a la tercera.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de DON Silvio, contra la sentencia de 17 de enero de 2023 dictada por la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo

del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso n.º 314/2022, sentencia que se casa y anula.

3.º) Estimar en parte el recurso n.º 314/2022, deducido por el citado recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2022, que desestimó la reclamación interpuesta frente al acuerdo de liquidación del IRPF, años 2012 a 2015, con anulación de tales actos de revisión y liquidación, en lo relativo a la procedencia de aplicar a la ganancia patrimonial los coeficientes reductores establecidos en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas LIRPF, desestimándolo en todo lo demás.

4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.