

# LA TRIBUTACIÓN DE LA EXPROPIACIÓN FORZOSA EN LA JURISPRUDENCIA Y LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

**FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL**

*Profesor Propio Adjunto de Derecho Financiero y Tributario.  
Director del Departamento de Derecho Económico y Social.  
Facultad de Derecho. Universidad Pontificia Comillas*

## **Extracto:**

**E**N el artículo se examinan algunas cuestiones relativas a las consecuencias fiscales de la expropiación forzosa que han resultado polémicas a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa. Tomando como punto de partida lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, se analiza la relación existente entre la garantía constitucional prevista en el artículo 33 de la CE y la tributación, así como los aspectos que, tanto en la imposición directa como indirecta, han resultado conflictivos y dado lugar a pronunciamientos judiciales, resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos o de la Dirección General de Tributos.

**Palabras clave:** expropiación forzosa, tributación, jurisprudencia y doctrina administrativa.

# Sumario

I. La derogación de la exención del artículo 49 de la Ley de 16 de diciembre de 1956.

II. La garantía del artículo 33.3 de la CE y la tributación.

III. Expropiación forzosa e imposición indirecta.

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

IV. Expropiación forzosa e imposición directa.

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. El Impuesto sobre Sociedades.

V. Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Bibliografía.

## I. LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 49 DE LA LEY DE 16 DE DICIEMBRE DE 1956

Aunque el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1959<sup>1</sup> estableciera de forma expresa que «El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado», con la intención de exonerar de toda tributación las operaciones de expropiación forzosa<sup>2</sup>; aunque la vigencia de dicho precepto fuera expresamente declarada por el artículo 203.5 de la Ley 4/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario; en la que se regulaban tanto impuestos directos como indirectos y tasas y tributos parafiscales; aunque dicho precepto no haya sido formalmente derogado por una ley posterior; lo cierto es que la evolución seguida por las normas de nuestro sistema fiscal<sup>3</sup> y la interpretación y aplicación de las normas mismas realizada por nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa, han dejado materialmente sin efecto alguno la previsión contenida en la Ley de 1956. Tanto es así, que encontramos un pronunciamiento del TSJ de Castilla y León, Burgos, núm. 342/2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>), de 1 de julio, del siguiente tenor: «puede señalarse que la invocación del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, es poco menos que temeraria. Si bien ese precepto establece que "El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado", no puede olvidarse que la mencionada norma data de 1954, debiéndose interpretar en consonancia con la prolija legislación tributaria posterior a la misma, es incluso anterior a los principios de nuestro actual sistema tributario. Por todo ello, en absoluto cabe entender la total exención respecto de todos los tributos, y también del IVA para los justiprecios indemnizatorios».

En efecto, la disposición final 3.<sup>a</sup> de la Ley 30/1985 del IVA, establecía de forma inequívoca que «los beneficios fiscales establecidos con anterioridad a la vigencia de la presente Ley no producirán efectos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido». Del mismo modo, la disposición transitoria 2.<sup>a</sup> del Real Decreto Legislativo 3050/1990, Texto refundido de la Ley del ITPO, AJD y OS, estableció que «Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refun-

<sup>1</sup> RCL 1954\1848 y NDL 12531.

<sup>2</sup> Sobre si se trataría de un supuesto de exención o de no sujeción DE MIGUEL CANUTO, E. «Expropiación forzosa e impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*. n.º 51. 1995, pág. 54.

<sup>3</sup> CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA, GRIÑÁN S., «La expropiación forzosa: una aproximación a su tributación», en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 229. 1995.

dido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido»<sup>4</sup>. También la disposición adicional 9.ª de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, estipulaba que «A partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley...». En el ámbito de la imposición indirecta, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en el que se definen los incrementos o disminuciones de patrimonio como «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.» (en el que no se hace referencia alguna a la expropiación forzosa), el artículo 77.1 a) del Real Decreto 2384/1981, RIRPF, declaraba expresamente que «constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo la transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en las que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa». Del mismo modo, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, que definía los incrementos o disminuciones de patrimonio como «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente», en el que, de nuevo, no se excluye a los manifestados con ocasión de una expropiación forzosa, el artículo 127.1 a) del Real Decreto 2631/1982, RIS, establecía que «1. A los efectos de lo previsto en el artículo anterior constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo:

a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa»<sup>5</sup>.

En relación con este último impuesto, el TS, en Sentencia de 22 de abril de 1981 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, pese a contar, a mi modo de ver, con una base legal firme para entender derogada la norma contenida en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, realiza una interpretación de lo que entiende sería el alcance de lo dispuesto en dicho precepto. En la misma distingue entre «los Impuestos que graven el acto del pago del justo precio o bien el acto de transmisión del bien, como pudieran ser, aparte del suprimido de pagos al Estado, los de Transmisiones Patrimoniales o Actos Jurídicos Documentados, u otros con objeto de que el expro-

<sup>4</sup> En este sentido, las SSTSJ de Asturias, (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 23 de abril de 2004 (JUR 2004, 181725), 24 de febrero de 2005 (JUR 2005, 91067), 30 de junio de 2006 (JUR 2006, 253043) y 29 de diciembre de 2006 (JT 2007\278).

<sup>5</sup> En opinión de CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRIÑÁN, S., *op. cit.*, cabría mantener que, aplicando el criterio según el cual la Ley general posterior no deroga una Ley anterior más restringida, el legislador del IRPF y el Impuesto sobre Sociedades de 1978 no consideró oportuno derogar el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, argumento que FUERTES LÓPEZ aplica también en el ámbito de los tributos locales pese a lo tajante de la derogación de la citada disposición adicional 9.ª de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa y tributación (Doctrina del Tribunal Supremo y evolución normativa)» en *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7. 2003, pág. 87.

piado perciba íntegramente y sin gravamen alguno el valor de sustitución de lo expropiado», a los que se extendería la exención prevista en el artículo 49, «pero en cambio, no pueden incluirse en la exención aquellos otros Impuestos que graven, actos, hechos o negocios jurídicos posteriores a dicha transmisión forzosa, es decir, los que se deriven de la tenencia de la cantidad recibida como justo precio, de la obtención de Rentas con esa cantidad o de la sustitución del bien inmueble expropiado por otro inmueble que se adquiera con lo recibido como justo precio, inmueble que, al devengar unas rentas, quedará sujeto a los Impuestos pertinentes». Lo que se hallaría «exento "de toda clase de gastos" es el acto del pago del precio, pero en cambio no puede entenderse que esa exención alcance el "precio" propiamente dicho o valor de sustitución del inmueble una vez que entra en el patrimonio del expropiado y este o simplemente lo conserva reflejándolo en su contabilidad o lo reinvierte en otros bienes»<sup>6</sup>.

Para el TS «tampoco puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida, siendo ese bien que adquiere el que tributará al igual que tributaba aquel del que se vio privado, y como tributará la cantidad que ha recibido en dinero como justo precio, porque al entrar en el patrimonio del expropiado devengará unas rentas gravadas por el Impuesto».

## II. LA GARANTÍA DEL ARTÍCULO 33.3 DE LA CE Y LA TRIBUTACIÓN

Además de la literalidad del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, como digo no expresamente derogado<sup>7</sup>, ha quedado una suerte de nostalgia del sentido que el legislador quiso dar originariamente a aquella norma, muy presente en algunos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, nostalgia que quiere buscar su fundamentación en la garantía contenida en el artículo 33 de la CE<sup>8</sup> en el que, como es sabido:

- «1. Se reconoce el Derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.
3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública e interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes».

<sup>6</sup> Especialmente críticos con la citada distinción realizada en dicha sentencia CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRIÑÁN, S., «La expropiación...», cit.

<sup>7</sup> Tal y como señalan CARVAJAL GONZÁLEZ, P., y VILLANUEVA GRIÑÁN, S., «La expropiación...», cit. «ni una reforma de la ley de expropiación forzosa ni ninguna otra de índole fiscal han encarado con decisión el problema de la tributación de las expropiaciones».

<sup>8</sup> A favor de una interpretación (derogatoria) de las normas reguladoras del impuesto supuestamente conforme a la Constitución, con el objeto de salvaguardar la finalidad originaria del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, DE MIGUEL CANUTO, E., «Expropiación...», cit. págs. 57-58.

Tal y como plantea, de forma sintética y clara, el problema el profesor CAYÓN<sup>9</sup> en forma de interrogantes: «¿Si el sujeto expropiado debe recibir a cambio del derecho del que se le priva un valor económico igual o semejante, es posible afirmar que en este caso existe una capacidad económica y, en consecuencia, someterla al impuesto?» (...) «si la expropiación debe ser económicamente neutral para el afectado ¿Puede imponérsele una tributación que le prive, al menos en parte, de lo que recibe? ¿No se le imponen dos limitaciones sucesivas o simultáneas a su derecho de propiedad de forma que finalmente se le priva de una parte del valor de lo que tenía?». Interrogantes a los que algún autor, como FUERTES LÓPEZ, contesta taxativamente que: «Desde el mismo momento en el que la práctica confirma la hipótesis de que el patrimonio del sujeto pasivo de la expropiación (del expropiado puede verse reducido por la aplicación de las normas tributarias sobre la transmisión obligatoria, ello supone que hay algo que falla en nuestro sistema jurídico»<sup>10</sup>.

El argumento se encuentra claramente expresado en el Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de julio de 2002, en el que plantea al TC cuestión de inconstitucionalidad sobre la tributación en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de un incremento que se pone de manifiesto como consecuencia de una expropiación:

«En la expropiación forzosa se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico.

Cualquier gravamen tributario que tuviera por objeto el justiprecio, traería consigo que el expropiado no quedara indemne a consecuencia de la expropiación, conculcándose el artículo 33.3 de la CE, porque al quedar mermado el justiprecio ya no podría sostenerse que el expropiado haya recibido una indemnización correspondiente al despojo patrimonial sufrido. Como ha reiterado el TC (sentencia 149/1991 entre otras), la expropiación forzosa supone "un sacrificio patrimonial individualizado que solo puede materializarse mediante la correspondiente indemnización". Quebraría el sistema de garantías que la institución de la expropiación supone si fallara una de ellas, como es la que consiste en que el expropiado reciba la indemnización correspondiente.

En efecto, el artículo 33.1 de la Constitución reconoce el derecho de propiedad, y si bien en su apartado 2 se establece que la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes, dicha función se concreta en el apartado 3 para el caso de expropiación forzosa en la fórmula general de que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes. Esto es, al propietario, en virtud de la función social del derecho de propiedad se le puede privar de su derecho, a cambio de la "correspondiente indemnización", que según la doctrina ha de suponer el equivalente económico, de tal suerte que aquel pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Pero este valor de sustitución desaparece si el justiprecio se

<sup>9</sup> CAYÓN GALIARDO, A. M., «Consecuencias tributarias de la expropiación forzosa» en *Revista técnica tributaria*, núm. 65, 2004, pág. 109.

<sup>10</sup> FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa...», cit. pág. 85.

somete a los correspondientes tributos que gravan las transmisiones voluntarias, de donde al ciudadano expropiado se le sometería a un doble sacrificio. Uno, justificado, el de la privación coactiva de su bien en función de un interés público o social superior; y otro, no justificado, consistente en la minoración del justiprecio (que retendría además en muchos casos el propio expropiante) que impediría al actor sustituir el bien expropiado (en numerosos casos, la propia vivienda habitual), imponiéndole una carga tributaria que rompe con los principios de igualdad y justicia establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, (...).

TERCERO: Dado que si el expropiado es gravado, no queda indemne de la expropiación, dejando de ser económicamente neutral para el mismo, es por lo que constitucional y legalmente no puede afirmarse que la expropiación pueda generar riqueza en el expropiado. Hacer tributar una expropiación significaría hacer contribuir ante una capacidad económica inexistente, lo cual, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, es contrario a la Constitución.

Más realista sería afirmar que en cuanto el justiprecio no se identifica con el valor de mercado sino que se fija por debajo de él (particularmente evidente en las expropiaciones urbanísticas, la mayoría), el expropiado sufre una merma en su patrimonio, en suma, una disminución de su riqueza efectiva.

Se produciría, pues, una violación del deber de contribuir según la capacidad económica, del artículo 31.1 de la Constitución, a consecuencia de la violación del artículo 33.3 del texto constitucional, si se hace tributar una expropiación.»

En el mismo sentido se pronunció el mismo Tribunal, sin solicitar en este caso el pronunciamiento del TC, en su Sentencia de 12 de marzo de 2003 <sup>11</sup>:

«De acuerdo, pues, con el criterio sustentado por esta Sala que se refleja en los párrafos transcritos, la expropiación forzosa de un inmueble no puede generar un incremento patrimonial susceptible de ser gravado en el IRPF, pues no se produce una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto pasivo, toda vez que con la indemnización que recibe ha de quedar en igual situación en la que se encontraba antes de la actuación expropiatoria, siendo esta la conclusión que ha de alcanzarse a partir de una interpretación conforme a la Constitución (art. 31-1) de la Ley 18/91, de 6 de junio, y del Reglamento de 30 de diciembre de 1991 que no aluden expresamente a la expropiación forzosa al regular los incrementos de patrimonio».

El propio TS, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) en su Sentencia de 8 abril de 1994 <sup>12</sup>, referida también al IIVTNU, recogía alguno de los argumentos de la doctrina que fundamentaron una línea jurisprudencial que, precisamente con dicha sentencia, sería abandonada por el Tribunal:

<sup>11</sup> (NFJ013959). Comentada por FUERTES LÓPEZ, F. J., «De la expropiación como causa del incremento patrimonial gravable por el IRPF y de la interpretación de las normas establecidas en la Constitución: Comentario de la STS de la Comunidad Valenciana 12 de marzo 2003 (JT2003, 717)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* n.º 10, 2003, págs. 18-24.

<sup>12</sup> RJ 1994\3016.

«a) las transmisiones derivadas de las expropiaciones están exentas porque la finalidad del Impuesto es gravar los incrementos de valor de los terrenos que se ponen de manifiesto en las enajenaciones voluntarias y libres, pero no en las que, como aquí, se producen forzosamente y por imperio de la Ley; b) la ausencia en la expropiación del requisito de la libertad contractual priva al propietario de la posibilidad de fijar el precio al terreno que se expropia, siendo por ello inexacto afirmar, en la generalidad de los casos, que aquel realiza el verdadero valor en venta de su predio, e ilusorio, consiguientemente, el incremento del valor que en tales condiciones venga realmente a obtener; c) la expropiación es la máxima limitación del derecho de dominio en interés público, pues se desposee al propietario de la cosa contra su voluntad, y se aumentaría gravemente el perjuicio que aquella le acarrea en sus intereses particulares si se añadiera la imposición a su cargo del Impuesto que se analiza; d) con la expropiación no se produce, en realidad, transmisión de los terrenos, sino, más bien, desaparición del dominio que se ejercía sobre ellos; y, e) se halla exento de este Impuesto no solo el pago del precio de los bienes expropiados sino también, más propiamente, el negocio jurídico o el convenio que toda expropiación forzosa implica, en cuanto equivale a una cesión del dominio que realiza, aunque sea coactivamente, el titular de los bienes en favor del expropiante».

A estos argumentos, el TS, en su Sentencia de 23 de septiembre de 2004<sup>13</sup>, en la que resolvió el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, ha respondido que:

«La expropiación forzosa es una alteración patrimonial, como acertadamente la incluye el Reglamento del IRPF, de 3 de agosto de 1981, en su artículo 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. En la jurisprudencia más reciente deben citarse las sentencias de esta Sección de 12 de abril y 30 de octubre de 2003. Y en la sentencia de 12 de abril de 2003 también, 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.

<sup>13</sup> (NFJ019402) Comentada por FUERTES LÓPEZ, F. J., «Sobre el extraño recurso de casación en interés de la ley y de cómo complicarlo. A propósito de la expropiación forzosa y de los incrementos patrimoniales en el IRPF. Resolución comentada: Sentencia de la sección 2.ª de la sala de lo contencioso-Administrativo del TS de 23 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 6010)» en *Aranzadi jurisprudencia tributaria*. n.º 6, 2004, págs. 383-388.



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 artículo 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», y en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 abril 1981:

«tampoco puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida, siendo ese bien que adquiere el que tributará al igual que tributaba aquel del que se vio privado, y como tributará la cantidad que ha recibido en dinero como justo precio, porque al entrar en el patrimonio del expropiado devengará unas rentas gravadas por el Impuesto».

El argumento central del TS entiendo que es perfectamente válido: los incrementos o ganancias patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de la transmisión, aun siendo esta coactiva, realizada con ocasión de la expropiación forzosa, deben indudablemente ser sometidos a tributación. De otra manera, quedaría sometido a una superior tributación quien, en igualdad de condiciones, enajenara voluntariamente un bien, que quien lo hiciera como consecuencia de la expropiación forzosa, cuando la capacidad económica manifestada es exactamente la misma.

A mi modo de ver, cuando el TSJ de Valencia afirma que la expropiación forzosa no puede generar riqueza en el expropiado está mezclando de forma inadecuada dos aspectos distintos que se proyectan sobre la misma. El primero de dichos aspectos es el hecho indudable de que con ocasión de la expropiación forzosa, pero no por causa de la misma, se pone de manifiesto un incremento de valor que se ha ido produciendo con anterioridad a ella en el patrimonio del expropiado y que, insisto, debe tributar del mismo modo que tributaría si se pusiera de manifiesto en otro sujeto con ocasión de una transmisión voluntaria. En este mismo sentido, el profesor CAYÓN plantea el siguiente supuesto: «...en el que un sujeto, al que se expropiase un inmueble recibiendo a cambio otro inmueble, procediese a la venta inmediata del bien recibido como indemnización. En tal caso, por la mecánica de las reglas de determinación del importe de las ganancias de patrimonio en el IRPF y si se declara la exención de la ganancia de patrimonio derivada de la expropiación, la consecuencia sería la no tributación de la misma, pues en la posterior enajenación no aparecería ningún incremento de valor a gravar. Es decir, no tributaría ni la primera ni la segunda ganancia de patrimonio...»<sup>14</sup>. Creo que podría, a este respecto, establecerse también un pertinente paralelismo entre la plusvalía generada con ocasión de la expropiación forzosa y la generada con ocasión de un siniestro que es objeto de indemnización por estar el bien o derecho asegurado. Tampoco en este supuesto hay una enajenación voluntaria, pero con ocasión del siniestro, en la medida en que la cantidad percibida como indemni-

<sup>14</sup> CAYÓN GALIARDO, A., «Consecuencias...», cit. pág. 109.

zación exceda la parte proporcional del valor de adquisición que exceda al daño <sup>15</sup>, va a aflorar una plusvalía que va a ser sometida a tributación. También en este supuesto el patrimonio del sujeto puede ser el mismo antes y después del siniestro objeto de indemnización y, no obstante, tributar por la correspondiente plusvalía realizada.

No pueden en absoluto aceptarse a este respecto afirmaciones del tenor de la que realiza el TSJ de la Comunidad de Valencia en el sentido de que «...la expropiación forzosa de un inmueble no puede generar un incremento patrimonial susceptible de ser gravado en el IRPF, pues no se produce una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto pasivo». O, como afirma el profesor DE MIGUEL, haciéndose eco del pronunciamiento del TSJ, que «En una expropiación no cabe entender que haya una diferencia de valor con ocasión de la transmisión que esté manifestando capacidad económica en el expropiado, dado que "el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria ha de ser idéntico y el mismo"» <sup>16</sup>. Admitir que ello es así sería tanto como obligar a exonerar de tributación las plusvalías o incrementos de patrimonio cuando el precio recibido por el vendedor sea equivalente al valor real o de mercado del bien o derecho transmitido, dado que el valor del patrimonio del vendedor antes y después de la venta es idéntico y el mismo.

Es indudable, no obstante, que existe una diferencia relevante entre quien no enajena voluntariamente el bien y se ve forzado a ello por la expropiación y quien sí lo hace de forma completamente voluntaria <sup>17</sup>; pese a que, en relación con el carácter coactivo de la transmisión el TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, en su Sentencia de 22 diciembre 2006 <sup>18</sup> haya afirmado expresamente que «Interesa subrayar que la tesis de la no sujeción que preconiza la entidad recurrente, entendiéndose que en la expropiación no hay transmisión por no existir voluntariedad del transmitente, no es aceptable.

En ocasiones el expediente expropiatorio consigue un acuerdo con el expropiado, lo que excluye la tesis general sustentada por el recurrente sobre el hecho de que toda expropiación supone una

<sup>15</sup> Artículo 37.1g) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio. BOE núm.285, de 25 de noviembre de 2006. Rectificación de errores BOE núm. 57, de 7 de marzo 2007.

<sup>16</sup> DE MIGUEL CANUTO, E., «Expropiación...», cit., pág. 52.

<sup>17</sup> En este sentido, para FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación...», cit., pág. 84: «...no se han establecido los medios adecuados que permitan establecer un tratamiento diferenciado para las transmisiones voluntarias de las forzosas que son impuestas por causa de expropiación» (...) «Desde el mismo instante en el que hay una imposición de transmitir (de vender) para el propietario (o titular) del bien o derecho no se puede negar la existencia de un problema insito, y esencial, a la propia situación, puesto que la propia limitación de la voluntad del propietario condiciona (puede hacerlo y de hecho lo hace) la proposición económica realizada por el expropiante y la misma valoración que de ese bien o derecho se realice. La obligación de transmitir condiciona el precio (impongo la transmisión, condiciono el precio)», pág. 83. «No parece lógico (ni correcto) que el resto de las normas, las extrañas a la expropiación, ignoren (ni pueden ni deben hacerlo) la causa de la transmisión. No parece razonable que las normas tributarias se hagan sordas al origen, al carácter imperativo de una transmisión». pág. 90. En el mismo sentido, en «De la expropiación...», cit. pág. 2075. También para CARVAJAL GONZÁLEZ, P., y VILLANUEVA GRIÑÁN S., «La expropiación...», cit.: «Cualquier solución que se pretenda para con respecto a la problemática a examen pasa por (...) Partir de la idea de que la expropiación constituye un Instituto jurídico en el que se desapodera coactivamente a los ciudadanos de la titularidad de bienes y/o derechos, desapoderamiento cuyas consecuencias tributarias deberían ser mínimas o inexistentes».

<sup>18</sup> RJ 2006/9316.

transferencia coactiva del dominio. En cualquier caso, y como esa transferencia coactiva está garantizada con un procedimiento riguroso es indudable que se produce "transmisión" lo que sitúa la expropiación en la órbita del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que es de donde el recurrente pretende sustraer el debate.»

Pese a ello, creo que sería ciertamente necesario, para garantizar la indemnidad del expropiado, que el daño que para el mismo supone el verse obligado a tributar por la plusvalía manifestada por una enajenación forzosa en un momento anterior al que tributaría de haber enajenado con posterioridad el bien o derecho de forma voluntaria, fuera objeto de una adecuada indemnización; cuestión que tiene más que ver con los parámetros a tener en cuenta para la fijación del justiprecio que con la tributación del mismo. Aunque ciertamente pueda resultar difícil cuantificar de forma cierta el importe de dicho daño, también lo es el determinar el valor sentimental del bien o derecho expropiado y, sin embargo, la Ley de Expropiación Forzosa lo determina de forma objetiva a través del premio de afección <sup>19</sup>.

El segundo aspecto que se pone de manifiesto en los argumentos del TSJ de Valencia y en los de quienes defienden la exención o no sujeción de las plusvalías manifestadas con ocasión de la expropiación, es la exigencia, tal y como es entendida por la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TC y del TS, de que el justiprecio ha de suponer el equivalente económico del bien o derecho expropiado, de tal suerte que con el mismo se pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Este segundo aspecto es, a mi juicio, de una mayor complejidad. En el mismo, a su vez cabría distinguir dos cuestiones. La primera sería la relativa al problema de la diferente situación en la que, desde el punto de vista de la tributación, se colocarían quienes reciben directamente como indemnización un bien y quienes reciben su equivalente económico en el justiprecio en forma de dinero y, dentro de estos segundos, entre quienes efectivamente emplean el justiprecio en sustituir el bien expropiado por otro equivalente y quienes deciden emplear el justiprecio en la adquisición de otros bienes. La segunda, relacionada con la misma pero diferente, sería la de la indemnización por el coste fiscal en que puede incurrir quien se ve obligado a adquirir otros bienes para sustituir a los expropiados.

En relación con la primera cuestión, tal y como acertadamente afirma el profesor CAYÓN <sup>20</sup>, se trataría de no dar un tratamiento diferente a las ganancias de patrimonio en función de la forma en que se recibe la indemnización. Para los supuestos en los que se recibe un bien en concepto de indemnización, quizás la solución técnicamente adecuada *de lege ferenda* sería, tal y como propone el citado profesor, la del diferimiento del tributo, mediante la «subrogación» del bien recibido en los valores y fechas de adquisición del bien, hasta el momento de la enajenación del bien recibido. Cuando el justiprecio se recibe en dinero, también cabría acudir, siempre *de lege ferenda*, a la técnica del diferimiento, cuando dicho diferimiento fuera objeto de reinversión (a través del establecimiento de una exención por reinversión, por ejemplo); aunque cabría plantearse si dicha reinversión habría de materializarse, para acogerse a la exención de la plusvalía, en bienes de idéntica o análoga naturaleza o, por el contrario, podría materializarse en cualquier otro activo; si, por ejemplo, quien recibe el justiprecio por la expropiación de una explotación agrícola podría acogerse a una exención de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la misma mediante la reinversión del justiprecio en

<sup>19</sup> Que «tiene por objeto específico compensar el valor afectivo que, al margen del puramente objetivo, tiene para los propietarios el bien expropiado». STS de 18 de mayo de 2001 (RJ 2001, 6623).

<sup>20</sup> CAYÓN GALIARDO, A., «Consecuencias...», cit., pág. 110.

otra explotación económica diferente o en activos financieros. A mi modo de ver, si la reinversión no se materializa en bienes análogos a los expropiados, la situación del sujeto obligado a enajenar se aproximaría bastante a estos efectos a la de quien enajena voluntariamente; lo que reconduciría el problema al aspecto anteriormente tratado: el de la indemnización del coste que la tributación anticipada como consecuencia de la enajenación forzosa provoca al sujeto, indemnización que, evidentemente, no sería necesaria en los casos en que pudiera acogerse a uno u otro diferimiento. Lo mismo cabría decir en relación con aquellos supuestos en los que el expropiado no reinvirtiera el justiprecio. Desde esta perspectiva, una vez que el coste de la tributación anticipada es objeto de indemnización, resultaría indiferente si la falta de reinversión del justiprecio es voluntaria o deriva de la imposibilidad de reinversión en bienes semejantes. En cualquier caso, en tanto la posibilidad de dicho diferimiento no esté recogida realmente en nuestra normativa, parece obligada la indemnización correspondiente a la tributación anticipada.

En relación con la segunda cuestión, la indemnización del coste fiscal derivado de la sustitución de los bienes expropiados, no parecen, a mi modo de ver, atendibles, al menos sin más matices, los argumentos arriba reproducidos del Tribunal Supremo en la STS de 22 de abril de 1981 en el sentido de que no «puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida». En primer lugar, y en relación con la primera cuestión antes examinada, ningún problema se derivaría a este respecto para el expropiado si la legislación tributaria regulara la posibilidad de diferimiento, pero en tanto no lo haga, el argumento de que «el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida» no parece en absoluto razonable. De nuevo habría que tener en cuenta como coste a indemnizar mediante el justiprecio el de la anticipación del tributo por la enajenación forzosa, que habría de tener en cuenta, en función de lo señalado, el derivado de la necesidad de sustituir el importe satisfecho en concepto de tributo por una cantidad equivalente necesaria para materializar dicha sustitución. Dicho coste, parece claro, no es necesariamente el importe resultante de multiplicar la plusvalía gravada por el tipo correspondiente; es decir, no equivale necesariamente a la exención de gravamen de la misma.

En segundo lugar, no parece en absoluto adecuado, tal y como también se ha señalado antes, declarar exenta en todo caso la plusvalía manifestada con ocasión de la expropiación forzosa para permitir al expropiado adquirir un bien equivalente. En primer lugar por la evidente razón, arriba señalada, de que no en todos los casos el expropiado va a realizar dicha adquisición, supuestos en los que el sujeto quedaría plenamente indemnizado simplemente recibiendo el coste derivado de la anticipación del tributo. Se situaría en una situación contraria a la equidad si se exonerara de tributación de la misma manera tanto a quien requiere el importe de la tributación de la plusvalía para materializar la sustitución como a quien no lo requiere porque no la va a materializar.

En tercer lugar, por lo que se refiere estrictamente a la indemnización por el coste fiscal derivado directamente de la adquisición de un bien equivalente, pese a pronunciamientos jurisprudenciales como el de la STS de 20 de noviembre de 2003:

«En el segundo y último de los motivos de casación, y al amparo también de lo dispuesto en la letra d) del artículo 88.1 de la vigente Ley de la Jurisdicción, se denuncia la infracción de los mismos artículos 1 y 43 de la Ley de Expropiación Forzosa y de la jurisprudencia recaída al respecto en cuanto a la necesidad de incluir la indemnización destinada a compensar los costes fiscales evaluada por el recurrente en un 15% del total de la valoración.

Tampoco los preceptos invocados por los recurrentes son suficientes para enervar los pronunciamientos de la Sala de instancia en este aspecto y fundados en una correcta aplicación de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley de Expropiación Forzosa, conforme al cual ha de abonarse el valor sustitutivo en dinero del bien expropiado sin que dentro del valor de los bienes quepa incluir una indemnización por unos gastos fiscales que dependen, para ser realidad, de una serie de hipótesis que no tienen su causa sino en la libre voluntad de los recurrentes olvidando, además, los mismos que esos daños deberían ser ciertos, reales y actuales, y en ningún caso hipotéticos y aleatorios, para dar lugar a una indemnización que puede ser sometida a la decisión del Jurado de Expropiación y a su posterior control por los órganos jurisdiccionales. Con base en lo dispuesto en los artículos 1 y 43 de la Ley de Expropiación Forzosa, que los recurrentes improcedentemente denuncian como infringidos, no procede incluir ninguna indemnización por esa compensación de gastos fiscales, sea cual fuere el tipo impositivo de referencia sobre el que se pretenda calcular, pues ello supondría una vulneración de lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de Expropiación Forzosa, como así lo ha entendido el juzgador de instancia».

Parece evidente que, si el justiprecio ha de servir para mantener el equilibrio patrimonial del expropiado, de modo que no represente ni un enriquecimiento injusto ni una merma injustificada de su patrimonio, tal y como afirma el mismo TC en STC de 19 de diciembre de 1986: «...la garantía constitucional de la correspondiente indemnización concede el derecho a percibir la contraprestación económica que corresponda al valor de los bienes y derechos expropiados, cualquiera que sea este, pues lo que garantiza la Constitución es el razonable equilibrio entre el daño expropiatorio y su indemnización», entonces debe arbitrarse un mecanismo legal que permita que los costes fiscales en los que se incurre directamente al adquirir el bien que sustituye al expropiado; aunque no sean «ciertos, reales y actuales» en el momento de la expropiación y, ciertamente, dependan de (no es cierto, como señala el TS, que tengan, estrictamente hablando, «su causa en») «la libre voluntad» del expropiado; una vez que dejan de ser «hipotéticos y aleatorios» y se concretan efectivamente en un importe cierto y real, deberían, por imperativo constitucional, ser objeto de indemnización. Algo que ha sido reconocido, aunque ciertamente de forma limitada en su alcance en algún pronunciamiento del mismo TS en lo referente a las «tasas por licencias y arbitrios municipales» y «pago de licencias e impuestos»<sup>21</sup>.

En cualquier caso, la perspectiva general que parece adecuada<sup>22</sup> para este problema parece ser más bien la de calcular e indemnizar el coste fiscal de la expropiación, que no es sin más la cantidad gravada en concepto de tributo con ocasión de la misma, e incluirla en el cálculo del justiprecio, con objeto de dejar realmente indemne al expropiado; más que la de una pretendida exoneración del gravamen que, hoy por hoy no está permitida por la norma fiscal y que puede, a mi modo de ver, conducir a generar más desigualdades que las que pretende resolver.

<sup>21</sup> SSTs de 5 de diciembre de 1980, de 2 de marzo de 1981, de 27 de mayo de 1988 y de 28 de enero de 1977, todas ellas citadas por CAYÓN, *op. cit.*, pág. 112.

<sup>22</sup> Como parece apuntar también el profesor CAYÓN, *op. cit.* pág. 112.

### III. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPOSICIÓN INDIRECTA

#### 1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sobre si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre <sup>23</sup>, se ha pronunciado el TS en numerosas sentencias como la reciente de 5 de marzo de 2008 <sup>24</sup>:

«La cuestión esencial que ha de resolverse consiste en determinar si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no el hecho imponible a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, vigente en el momento de los actos impugnados (en la actualidad art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Dicho precepto establecía, en su apartado 1 A) que son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, señalando en el apartado 2 una serie de supuestos específicos de transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto, entre los que no figura las adquisiciones por razón de expropiación forzosa, por lo que todo el debate queda centrado en la interpretación del artículo 7.1 A ).

Basta la lectura al precepto para advertir que el elemento configurador principal del hecho consiste en una "transmisión", en torno a la cual giran el resto de los elementos que la cualifican; así la transmisión debe ser "onerosa", por "actos inter vivos" y tener por objeto "bienes y derechos de contenido patrimonial".

En principio, estos elementos concurren en las expropiaciones pues la transmisión por título de expropiación en nada se diferencia de una compra-venta.

La sentencia de la Sala 1.ª de 9 de mayo de 1997 recuerda que "la expropiación, ciertamente no puede ser calificada como una compraventa, pero, como destaca la doctrina ius-civilista, ello no obsta para que, a falta de normas específicas, deba aplicarse por analogía la normativa *de la* misma, tanto más cuanto el Código Civil es derecho supletorio general, como dispone su artículo 4.3. Así, si falta la ocupación de la cosa por la Administración, falta el último paso de la transmisión expropiatoria y, como si del modo se tratara en la transmisión de la propiedad por compraventa no se ha producido la pérdida del dominio por el expropiado, ni la adquisición por la Administración".

Por tanto, el levantamiento del acta de ocupación implica *ope legis* la transmisión de la propiedad de las fincas o derechos expropiados a favor del beneficiario de la actuación expropiatoria. A

<sup>23</sup> NFL000049.

<sup>24</sup> JUR 2008\170349.

este respecto, el artículo 224.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, que permanece en vigor, declara textualmente que "finalizado el expediente expropiatorio, y una vez levantada el acta o actas de ocupación con los requisitos previstos en la legislación general de expropiación forzosa, se entenderá que la Administración ha adquirido, libre de cargas, la finca o fincas comprendidas en el expediente". En el mismo sentido, el artículo 220.1 del Reglamento de Gestión Urbanística.

De este modo, el acta u actas de ocupación se configuran como piezas claves para la adquisición del dominio por parte de la Administración, constituyendo una especificación del principio general sancionado por los artículos 8, 52.4.º y 53 de la Ley de Expropiación Forzosa y 52 de su Reglamento».

En cuanto a la procedencia, una vez considerada sujeta la transmisión, de aplicar la exención prevista en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, para el TS:

«Resulta evidente, desde luego, la inaplicabilidad del artículo 49 de la ley de Expropiación forzosa, en cuanto se refiere al pago del precio que es percibido por el expropiado, no gravándose en este caso el citado precio, sino, como se ha dicho, la adquisición del bien objeto de expropiación por el beneficiario de esta» (...) «ni el Texto Refundido de 1980 ni el vigente de 1993, contemplan exenciones objetivas en relación con la expropiación, por lo que si el beneficiario es un particular queda sujeta al Impuesto de Transmisiones y no exenta la adquisición, salvo que el sujeto expropiado sea un empresario o profesional y la finca expropiada esté afecta a su actividad, al considerarse en el IVA como una entrega de bienes (art. 8.Dos 3 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que establece que también se considerarán entregas de bienes "las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa"» .

Este mismo argumento de que es exclusivamente el pago del precio el que está exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, es recogido por el TSJ de Cataluña en su Sentencia núm. 18/2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4.ª), de 13 de enero:

«Las disposiciones legales anteriores vienen a significar que la exención hace referencia, en exclusiva, al pago del precio que ha de recibir la persona o sujeto expropiado, que pierde la titularidad de la propiedad del bien sobre el que recae la acción expropiatoria y percibe el justiprecio, en compensación económica o indemnización del valor de los bienes expropiados, al tratarse de compensar la pérdida de su libre disponibilidad como titular de la cosa, tanto sea por razones de utilidad pública o interés social.

Lo que no puede admitirse es que quien se beneficia de la expropiación forzosa, en este caso el beneficiario es una sociedad mercantil de Derecho Privado, se le exima el pago de toda figura tributaria como consecuencia de la transmisión del bien inmueble que se opera en su exclusivo beneficio, con el fin de lucrarse posteriormente cuando lo dedique a la actividad que constituyó inicialmente el objeto de la expropiación forzosa.

En el escrito de demanda también se pretende la aplicación de la exención contenida en el artículo 45.1 b) 4 de la Ley del ITP y AJD. Este artículo dice que estarán exentas "las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones".

En modo alguno puede admitirse tal razonamiento jurídico, por cuanto las adquisiciones gravadas son las que tienen causa onerosa. Y en este tipo de negocios jurídicos tiene lugar dos transmisiones (o adquisiciones). De manera que el transmitente del bien o derecho es, al propio tiempo, adquirente del precio, rentas, interés, etc. Que satisface el otro contratante. La Ley sin embargo, considera sujeta únicamente una de las adquisiciones y, así, somete a gravamen la adquisición de la cosa, pero no la entrega del precio.

En la expropiación forzosa ya que la única posible adquisición gravada es la del bien expropiado y no la del justiprecio, el sujeto pasivo será el adquirente del bien [artículo 8 a)], esto es, el expropiante o, en su caso, el beneficiario».

Así, como en pronunciamientos del propio TEAC, como la Resolución (Vocalía 4.<sup>a</sup>), de 12 marzo de 1998 (NFJ014360):

«el citado precepto está referido exclusivamente al pago del precio que ha de recibir la persona o entidad expropiada como compensación o indemnización del valor de los bienes de que se ve privado por razones de utilidad pública o interés social, pero en modo alguno alude a la adquisición operada a favor del expropiante o beneficiario que, desde el punto de vista fiscal, tendrá el régimen propio que le corresponda, en atención a las circunstancias subjetivas que concurren en aquellos, siendo evidente, por lo que afecta al presente caso, que la entidad beneficiaria de la expropiación y hoy reclamante no goza de exención subjetiva alguna en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que, como más arriba se expuso, queda sujeta la adquisición aquí contemplada».

Ahora bien, si esto fuera realmente así, si el pago del precio estuviera realmente exento del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe preguntarse qué sucede entonces en los supuestos en los que el pago del justiprecio no se realiza en dinero, sino mediante una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. De forma congruente con el argumento expuesto, el TS tuvo ocasión de pronunciarse sobre la cuestión en su STS de 24 de marzo de 1980, previa al vigente texto refundido del impuesto:

«es preciso analizar el acto sujeto al impuesto liquidado, que no es una permuta como se sostiene por la Administración tributaria, sino una expropiación en que a tenor de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, el pago del justiprecio en las expropiaciones podrá verificarse en efectivo o de acuerdo con el expropiado por permuta con otras parcelas del beneficiario de la expropiación y dada la naturaleza expropiatoria de la adjudicación de parcelas consignada en la escritura pública liquidada resulta aplicable el artículo 49 de la ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 que declara exento el pago del justiprecio de toda clase de impuestos, por lo que al asumir el Ayuntamiento la obligación de pago del justiprecio, en parcelas, tiene la obligación de que la adjudicación de las mismas no resulta gravada con ningún impuesto, motivando tal obligación un interés directo y personal derivado de la especial naturaleza del acto expropiatorio.(...)

CONSIDERANDO: Que la exención solicitada en su día por el Ayuntamiento está reconocida en los artículos 65 número 33 y 101 número 1 del texto refundido del Impuesto de Transmisiones



Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, cuestión que dada la naturaleza expropiatoria del acto realizado por dicha Corporación Municipal es independiente de la forma de realizar el pago del justiprecio, conforme a lo permitido por el artículo 100 ya citado de la Ley de Régimen del Suelo, por lo que es clara la procedencia de la exención».

Por lo tanto, salvo que, como se ha defendido arriba, se entienda derogado lo dispuesto en el artículo 49.1 de la Ley de Expropiación Forzosa por lo establecido por la disposición transitoria 2.<sup>a</sup> del Real Decreto Legislativo 3050/1980, Texto refundido de la Ley del ITPO, AJD y OS, habría que entender exenta del pago del impuesto la adquisición de un bien gravado por el mismo cuando se adquiere a título de justiprecio. No pueden, en función de ello, aceptarse razonamientos como los del TSJ de Cataluña o el TEAC, posteriores a dicha disposición del nuevo texto refundido, que toman como punto de partida la interpretación de una exención que ya ha sido derogada y que llevarían, de forma congruente con la misma, a defender erróneamente su vigencia para las adquisiciones de bienes en concepto de justiprecio.

A este respecto, de forma a mi juicio más matizada, la DGT en su Resolución núm. 2378/2007 de 7 de noviembre <sup>25</sup>, afirma que «La exención prevista en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa se refiere únicamente a los impuestos que pudieran gravar el pago del precio. Las entregas de dinero que constituyan el precio de la expropiación estarán exentas del ITP y AJD.»

Por último, por lo que se refiere a la exención subjetiva prevista en el artículo 45.I A a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de especial importancia en materia de expropiación forzosa en los muy numerosos supuestos en los que la administración expropiante es una entidad local, cabe hacer referencia a sendas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias: la núm.1624/2005, de 28 de octubre, y la núm.1544/2005, de 13 de octubre. En las mismas se planteaba la aplicación de lo dispuesto en el artículo 146.1 de la Ley 41/1964 <sup>26</sup>, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que establece el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sustitución de los anteriores Impuestos de Derechos Reales, sobre Transmisiones de Bienes y de determinados conceptos del Impuesto del Timbre, que dispuso que: «Estarán exentas: 1º. Las transmisiones patrimoniales inter vivos en las que la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga sobre: g) Los Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos Insulares, Entidades Locales Menores, Agrupaciones y Mancomunidades. Y, si para la realización de los servicios de competencia local, la entidad les hubiere dotado de personalidad jurídica propia la exención se aplicará previo reconocimiento del Ministerio de Hacienda e informe del Delegado de Gobernación», que pasó al Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967 <sup>27</sup>, de 6 de abril, concretamente en su artículo 65.1.1 g) con la misma redacción. Pero dicha redacción fue modificada por los artículos 37.1A) a) de la Ley 32/1980 <sup>28</sup> y 48.1 A) a) del Real Decreto Legislativo 3050/1980 <sup>29</sup>, reduciendo las exenciones subjetivas —entre otros casos— «al Estado y las Adminis-

<sup>25</sup> NFC027841.

<sup>26</sup> NFL002577.

<sup>27</sup> NFL000114.

<sup>28</sup> NFL000536.

<sup>29</sup> NFL000047.

traciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos». Por ello, el TSJ de Asturias considera que ha desaparecido la exención respecto de las formas privadas de ejercicio de los servicios públicos municipales a que tenían derecho las Corporaciones Locales. En este mismo sentido, el vigente artículo 45 I. a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre<sup>30</sup>, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD que establece en su apartado a) que: «Gozarán de exención subjetiva el Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos».

Ahora bien, por lo que se refiere específicamente al Ayuntamiento de Madrid, y tal como tuvo ocasión de declarar el TS en su Sentencia de la Sala tercera, de 12 de noviembre de 1998<sup>31</sup>, a las Sociedades creadas por el mismo les fue de aplicación lo dispuesto en el artículo 50 del Decreto 1674/1963<sup>32</sup> por el que se aprueba el texto articulado de la Ley Especial de Madrid que establece un régimen especial para el Municipio de Madrid, conforme a lo autorizado por el artículo 175 de la LRL (TR de 24 de junio de 1955<sup>33</sup>), que considera a las entidades Municipales, excepto las de economía mixta como «órganos técnicos jurídicos de gestión del Ayuntamiento» disponiendo les sean aplicables los beneficios reconocidos a este por las Leyes y especialmente las exenciones y bonificaciones fiscales, prelación de créditos y demás que corresponden a la Corporación Municipal. Así pues, este tipo de Sociedades ha gozado de la exención del impuesto no como tal Sociedad sino como órganos del Ayuntamiento de Madrid y como sociedades íntegramente de capital municipal. Ahora bien, dicha exención ha sido derogada finalmente por la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, en su «Disposición derogatoria única. Derogación normativa»: «Quedan sin efecto los artículos del Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Madrid, aprobado por Decreto 1674/1963, de 11 de julio, no derogados expresamente por disposiciones anteriores a la presente Ley».

## 2. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

El que la expropiación forzosa puede ser constitutiva de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, está fuera de cuestión, tal y como dispone el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 diciembre: «Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)

3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa».

<sup>30</sup> NFL000049.

<sup>31</sup> RJ 1998\8394.

<sup>32</sup> RCL 1963\1394.

<sup>33</sup> NFL002445.

De igual modo, la Directiva 1977/388/CEE, de 17 de mayo de 1997 establecía en su artículo 5.4 a) que «tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1: a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en virtud de la expropiación llevada a cabo por la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley...»<sup>34</sup>.

No se plantea tampoco, en relación con este impuesto, la posibilidad de calificar una entrega de bienes en concepto de justiprecio sujeta al IVA, como exenta en virtud del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa. Así, en la doctrina administrativa, en la reciente Resolución núm. V0095/2008 de 18 de enero<sup>35</sup> (por todas), de la DGT se afirma que: «Respecto de la expropiación de un inmueble, el artículo 8 define el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto, señalando en su apartado Dos, número 3.º, que también se considerarán entregas de bienes, entre otras, las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Por consiguiente, de acuerdo con los artículos 4 y 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega mediante expropiación forzosa de un inmueble está sujeta al citado tributo, siempre que se realice por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, o bien forme parte de su patrimonio empresarial. Si se realiza por un particular que no tiene la consideración de empresario o particular, la entrega del inmueble no está sujeta.

En los casos en que esté sujeta, habrá que determinar la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones recogidas en el artículo 20 de la Ley para bienes inmuebles, el cual establece en su apartado Uno, puntos 20.º y 22.º, que estarán exentas:

"20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (...).

22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...)."

Por tanto, la transmisión de un inmueble por un empresario o profesional, en virtud de un expediente de expropiación forzosa, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente de los mismos deberá soportar la repercusión, salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones previstas en el artículo 20, en cuyo caso el cedente de los bienes no habrá de repercutir dicho tributo con ocasión de la percepción del justiprecio».

En relación con el devengo del impuesto se plantea la cuestión del momento en que cabe entenderse producida, en la expropiación forzosa, la puesta a disposición del adquirente de los bienes

<sup>34</sup> Dicha referencia a la expropiación forzosa ha desaparecido de la vigente Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

<sup>35</sup> NFC028451.

expropiados conforme a la legislación que regula la misma; la doctrina administrativa entiende que ese momento es el de la ocupación de la finca por vía administrativa<sup>36</sup>, con independencia de la fecha de su publicación en el BOE<sup>37</sup>. No obstante, aplicando la regla general, si el pago del justiprecio se produce en un momento anterior, de forma total o parcial, se producirá el devengo anticipado por los importes satisfechos. En la Resolución de la DGT núm. 590/2002 de la SG Impuestos sobre el Consumo de 15 de marzo de 2002 (NFC016535), en sentido inverso, se considera que la ocupación de la finca por vía administrativa constituye el pago anticipado a la entrega, que se produciría con el otorgamiento de la escritura pública que documenta dicha transmisión, de una parcela en concepto de justiprecio. Con ello, no solo la entrega anticipada del precio supone el devengo anticipado de la entrega del bien, sino que la entrega del bien implica el devengo anticipado del pago del precio cuando este es la entrega de un bien.

Este (circular) criterio administrativo, implica una dificultad añadida de determinación de la base imponible del impuesto, en supuestos como el planteado en la Resolución de la DGT núm. 2053/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 13 de octubre de 2005 (NFC030789)<sup>38</sup>. La consultante, una sociedad mercantil íntegramente participada por un ayuntamiento y cuyo objeto social era realizar toda clase de actuaciones relacionadas con la gestión del suelo, llevó a cabo la expropiación de dos fincas que eran propiedad de dos entidades mercantiles pactando el abono del justiprecio a través de la entrega de derechos de aprovechamiento correspondientes a uso residencial. Con posterioridad se procede a la entrega de las parcelas edificables en las que se han materializado tales derechos. Considerada la transmisión de derechos de aprovechamiento una entrega de bienes (terrenos) a efectos del IVA, por cuanto dicha operación implica la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario y aplicándose el referido criterio de que en las operaciones de permuta inmobiliarias como la descrita, esto es, de derechos de aprovechamiento por parcelas de uso residencial; la entrega inicial de tales derechos supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega (sujeta y no exenta como se ha dicho) como el devengo por la entrega de las parcelas a urbanizar, considerándose la entrega de aquellos como pago anticipado a la entrega de las parcelas que se producirá en el futuro, una vez la urbanización de estas haya concluido. Se plantea entonces el problema de la determinación de la base imponible del impuesto. De acuerdo con el artículo 80.seis de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido». La solución que dio la DGT fue la siguiente:

«De acuerdo con este precepto, el valor de mercado de las parcelas que la consultante entregaría en el futuro se hubo de determinar provisionalmente en el momento de recibir los terrenos expropiados aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de rectificar la base imponible si el valor de mercado correspondiente a las citadas parcelas fuese diferente en el momento de la entrega material de las mismas, que es cuando se produce el correspondiente hecho imponi-

<sup>36</sup> Resolución de la DGT núm. 590/2002. SG Impuestos sobre el Consumo 15 de marzo de 2002 (NFC016535).

<sup>37</sup> Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 10933/1992 (Vocalía 6), de 23 de marzo.

<sup>38</sup> En el mismo sentido, las Resoluciones núm. V2465/2006, de 12 diciembre (NFC024212) y núm. 2470/2006 de la misma fecha (NFC024217).

ble a efectos del Impuesto. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el hecho imponible. En la entrega de las parcelas a que se refiere la consulta, el hecho imponible entrega de bienes se produce en el momento de su puesta a disposición de los adquirentes que va a tener lugar próximamente y a ese momento debe referirse la base imponible, o lo que es igual, en este caso, el valor de mercado de tales bienes. En el momento de la entrega de los terrenos expropiados solo se produjo un pago anticipado de las entregas de las parcelas por lo que en ese momento solo pudo realizarse determinación provisional de la base imponible. Por consiguiente, la base imponible solo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega material de las parcelas que es la que se va a efectuar en este momento, corrigiéndose la base imponible inicialmente calculada en la diferencia entre la valoración de las parcelas efectuada el 13 de noviembre de 2001 y la que corresponda en la fecha de elevación a escritura pública de la entrega material de las mismas.

A estos efectos, la entidad consultante deberá expedir una factura rectificativa por cada una de las dos entregas donde se consigne la base imponible definitiva y se repercuta a los cesionarios el Impuesto correspondiente a la rectificación de la base. Dicha factura habrá de expedirse en los términos del artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29) que establece lo siguiente: "artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos. 1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7"».

Con ello parece que, para la DGT, el devengo, cuando es anticipado, no constituye realmente el momento de realización del hecho imponible; que parece sería el de la entrega «material» de los bienes, puesto que la transmisión de los derechos de aprovechamiento que, según la propia DGT constituye transmisión del poder de disposición sobre los bienes inmuebles, al parecer, no constituiría una entrega «material»; la misma solo se produciría en el momento de la fecha de elevación a escritura pública de la transmisión de las parcelas en que se materializan. La realización del hecho imponible parece escindirse en dos momentos distintos: uno, el anticipado por el pago del precio, y, otro, el de la entrega material, al que la DGT considera que hay que referir el importe de la base imponible. Con ello se incluye, a mi modo de ver de forma completamente incorrecta, en la base imponible el importe de la revalorización experimentada por los terrenos desde el momento del devengo, que no es otro que el momento en que los bienes fueron expropiados provocando el devengo anticipado del IVA correspondiente a la entrega de los derechos de aprovechamiento, hasta el momento en que se eleva a escritura pública la entrega de las parcelas en que estos se concretan.

Un supuesto que se plantea frecuentemente en relación con el IVA con ocasión de las expropiaciones es el de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20.º de la Ley 37/1992, que establece que estarán exentas del Impuesto las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Así, por ejemplo, las transmisiones por expropiación forzosa de terrenos urbanos que van a ser destinados por el adquirente a superficies viales de uso público, como unos terrenos destinados a la construcción

de una autopista, son operaciones sujetas pero exentas del IVA, por lo que el cedente de los inmuebles no habrá de repercutir dicho tributo con ocasión de la percepción del justiprecio recibido a cambio de la transmisión <sup>39</sup>.

El problema que, automáticamente, esta exención plantea al expropiado es que la misma ocasiona que las entregas de los bienes expropiados no se encuentren entre las operaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del IVA, originan el derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo que las realiza, por lo que debe plantearse en qué medida pueden afectar al porcentaje de deducción del mencionado sujeto pasivo. A dicho problema la DGT le ha dado una curiosa solución:

«2. El artículo 104 de la Ley del Impuesto regula la "prorrata general" en los siguientes términos: "Artículo 104. La prorrata general. Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, solo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional".

(...) Para el cálculo del importe a incluir en la prorrata, deben tenerse en cuenta las normas que establece el artículo 79, apartado tres de la Ley, para determinar la base imponible de las entregas efectuadas sin contraprestación, que establece lo siguiente: "Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible: (...)

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega".

En las citadas cesiones debe aplicarse lo indicado en la citada regla 3.ª, por cuanto se trata de bienes que tienen ya establecido previamente su destino (viales y jardines públicos), por lo que cabe entender que tales bienes han sufrido un envilecimiento a efectos del tráfico y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente.

3. De acuerdo con lo expuesto, en el supuesto de la entidad consultante debiera tener en cuenta para la determinación del porcentaje de prorrata aplicable la cesión por expropiación de un terreno de su propiedad que se dedicará a viales y jardines el importe a incluir en el denominador de la prorrata como consecuencia de dicha cesión obligatoria de terrenos destinados exclusivamente a viales y jardines públicos debería ser igual a cero» <sup>40</sup>.

No deja de resultar llamativo que se pague un justiprecio por unos terrenos cuyo «valor en el momento de la cesión es inexistente».

<sup>39</sup> Resolución de la DGT núm. 1943/2001, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 31 de octubre de 2001 (NFC030790).

<sup>40</sup> Resolución de la DGT núm. V1084/2006, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 9 de junio de 2006 (NFC022765).

Una interesante doctrina administrativa se ha generado en relación con la sujeción de la expropiación de los derechos del arrendatario junto con el inmueble objeto de expropiación. El criterio original de la DGT fue la consideración de la misma como una prestación de servicios por parte del arrendatario sujeta al IVA, en la Resolución núm. 1569/2000, de 19 de septiembre de 2000 (NFC011662):

«1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), estarán sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El apartado dos del citado artículo 4 dispone que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

2. El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/92 declara que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

3. En consecuencia, la transmisión que la Sociedad consultante realice de sus derechos de arrendataria del inmueble en donde desarrolla un negocio de cafetería es una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto si se efectúa mediante un acuerdo al efecto con el arrendatario, como si se realiza en virtud de un expediente de expropiación forzosa».

Sin embargo, el criterio actual de la DGT ha cambiado, inspirado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; considerando dichas prestaciones de servicios como no sujetas, al considerar que el arrendatario expropiado no efectúa a favor del órgano que expropia ninguna prestación que suponga un consumo para este. Así, en la Resolución de la DGT núm. V2436/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 29 de noviembre de 2005 (NFC021574):

«El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 declara que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. De acuerdo con lo expuesto, con carácter general debe considerarse que la rescisión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional constituye una renuncia a sus derechos por parte del arrendatario que tiene la consideración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando este tiene la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto.

2. El artículo 78, apartado tres, número 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que no se incluirán en la base imponible "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto".

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95. En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, "sentencia Mohr"), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, "sentencia Landboden"), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la "sentencia Mohr", «tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia). Continúa el Tribunal su razonamiento en los puntos 21 y 22 de la "sentencia Landboden", en los siguientes términos: "Por consiguiente, para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido". En el análisis del contenido de esta sentencia, son esclarecedoras las conclusiones del Abogado General, presentadas el 25 de septiembre de 1997, cuyos apartados 23 y 24 señalan lo siguiente: "23. Así, si una autoridad pública adquiere terrenos con el fin de construir una autopista pero, finalmente, no los utiliza para nada, existe no obstante una entrega de bienes. Además, el hecho de que la compra se efectúe en aras del interés público que constituye una acertada política de transportes no excluye dicha adquisición del ámbito del IVA. Como ya se ha indicado, en el ejemplo del Gobierno alemán relativo a una compra de bienes por la Comisión o por un organismo de intervención existe, sin duda, una



entrega de bienes. 24. Sin embargo, en lo que respecta a los servicios la situación es más compleja. En la Directiva, los servicios se definen de modo residual como 'todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes'. La adquisición de un servicio es más difícil de comprobar que la adquisición de bienes. Cualquier pago, excepto tal vez una donación, estará supeditado a condiciones que, 'LATU sensu', se podrán calificar como un servicio". En el supuesto objeto de consulta, el importe del justiprecio comprende la indemnización por extinción del derecho de arrendamiento, por afectación de las cosechas pendientes y de las instalaciones e infraestructuras dedicadas a la actividad, por traslado de dicha actividad y por reinstalación. El importe de estas indemnizaciones no constituye contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto efectuada por el consultante a favor del órgano que lleva a cabo la expropiación y, por tanto, el referido consultante no debe repercutir cuota alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión del cobro del citado justiprecio. La razón es que el consultante no efectúa a favor del órgano que expropia ninguna prestación que suponga un consumo para este»<sup>41</sup>.

A la misma conclusión ha llegado el TEAC en Resolución de la vocalía 5.<sup>a</sup>, de 10 marzo de 2004 (NFJ017001), pero sin hacer referencia a la jurisprudencia comunitaria, basándose en la propia regulación contenida en la Ley de Expropiación Forzosa:

«Desde luego y por lo que se refiere a esta operación que se somete a gravamen es necesario tener en cuenta que, según resulta de los antecedentes, no existe en este caso por parte del contribuyente una entrega forzosa a favor del Ayuntamiento de bienes sobre los que aquel tuviera un derecho distinto del que había nacido del derecho de arrendamiento y que permitiera calificarla de entrega de bienes. Sin embargo, dentro de la clasificación que la Ley del Impuesto establece en relación con las operaciones gravadas entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, la aquí considerada podría tener cabida en el artículo 11 que define las prestaciones de servicios y cuyo apartado Dos. 3.º se refiere a "las cesiones de uso o disfrute de bienes"; y en este sentido, el acuerdo de liquidación hace alguna referencia a una "transmisión de derechos arrendaticios" al referirse a esta operación. Ahora bien, la Ley de Expropiación Forzosa, de aplicación supletoria en materia de urbanismo, no permite aceptar estas pretendidas calificaciones de la operación como renuncia de derechos o transmisión de derechos, sino como un supuesto de extinción del derecho de arrendamiento cuando lo que se expropia es la propiedad de la finca cuyo uso constituye el objeto de aquel.

<sup>41</sup> En el mismo sentido, las resoluciones de la DGT núm. V2433/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 29 de noviembre de 2005 (NFC030791), núm. V2545/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 22 de diciembre de 2005 (NFC021644) y núm. 999/2006, SG de Impuestos sobre el Consumo de 26 de mayo de 2006 (NFC022711). En relación con el subarrendatario Resolución de la DGT núm. 1159/2004, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 3 de mayo de 2004 (NFC019332). Sin embargo, en la Resolución de la DGT núm. 188/2005, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 16 de mayo de 2005 (NFC020936), encontramos el criterio contrario: «5. En relación con el pago al subarrendador por parte de la entidad consultante del 50 por ciento de la indemnización percibida en concepto de contraprestación por la autorización prestada en su día a la prórroga contractual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 37/1992, antes citado, debe considerarse como una prestación de servicios a efectos del Impuesto. El servicio prestado consiste en el otorgamiento de una autorización por el subarrendador para prorrogar el contrato de subarrendamiento, de modo que la consultante pudiese continuar su actividad en las naves industriales subarrendadas. Se acordó que la contraprestación ascendiese al 50 por ciento de la indemnización que la consultante iba a percibir. Pero el hecho de que tal cantidad se determinase en función del importe de una indemnización no implica calificar como tal indemnización a una mera contraprestación por un servicio prestado. En consecuencia, la referida prestación de servicios es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 antes citado, por lo que el subarrendador de las naves industriales, que es quien presta el servicio y, por tanto, el sujeto pasivo, deberá repercutir dicho Impuesto sobre la cantidad pagada».

El artículo 8.º de la Ley de expropiación forzosa establece que la cosa expropiada se adquirirá libre de cargas. Y el artículo 52 del Reglamento de la Ley dispone que: "La expropiación forzosa produce la extinción de los arrendamientos y de cualesquiera otros derechos relativos a la posesión y ocupación de los bienes expropiados. La ocupación administrativa de la cosa expropiada solo podrá realizarse cuando los titulares de los derechos hayan percibido la indemnización que pudiera corresponderles...".

Y sobre el carácter indemnizatorio de la compensación por la extinción del arrendamiento, el artículo 4.º de esa Ley se refiere a las diligencias a seguir, no con el propietario, sino con los titulares de derechos reales e intereses económicos directos sobre la cosa expropiada, así como con los arrendatarios cuando se trate de inmuebles rústicos o urbanos y dispone que: "En este último caso se iniciará para cada uno de los arrendatarios el respectivo expediente incidental para fijar la indemnización que pueda corresponderle". A esta indemnización, independiente de la que corresponde a los titulares de derechos u otros intereses sobre el bien expropiado, se refiere también el artículo 44 al decir que: "En los casos de expropiación de fincas arrendadas la Administración o entidad expropiante hará efectiva al arrendatario, previa fijación por el Jurado de expropiación, la indemnización que corresponda aplicándose para determinar su cuantía las normas de la legislación de Arrendamientos".

Se trata por tanto de una indemnización que por la extinción legal de un derecho y no la contraprestación por la cesión o la renuncia convencional de un derecho que, de acuerdo con lo que establece el artículo 79 de la Ley 37/92, no integra la base imponible del Impuesto al no ser contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo».

Sin embargo, en contra del aludido criterio de la DGT y del TEAC se ha pronunciado el TSJ Cataluña en Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1.ª), núm. 233/2005, de 10 de marzo (NFJ020218), en la que se hace prevalecer lo que se entiende es la normativa del IVA aplicable sobre la de la Ley de Expropiación Forzosa:

«TERCERO: La resolución impugnada considera, tras transcribir los artículos. 4 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que el importe percibido constituye la contraprestación por la renuncia al derecho de arrendamiento ostentado por el arrendatario, siendo una operación sujeta y no exenta, al no concurrir ninguno de los supuestos de no sujeción. Por otra parte, excluye de aplicación el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa.

La demanda articulada en la litis reitera los motivos de impugnación deducidos anteriormente. Insiste en el contenido de la escritura pública de pago por mutuo acuerdo, en la que se pactó expresamente que el mismo se encuentra libre de toda clase de impuestos y arbitrios, y para el caso de que se produjera algún impuesto derivado de este pago, el Consorcio del Gran Teatro del Liceo se haría responsable con total indemnidad por parte de la sociedad recurrente.

Sin embargo, no son las relaciones entre el ente expropiante (que ni siquiera es parte en el procedimiento) y el expropiado lo que constituye el objeto del presente recurso, sino, única y exclusivamente la sujeción al tributo de la privación de los derechos arrendaticios.

En este sentido, frente a lo previsto con carácter general por el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, ha de prevalecer, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo establecido en el artículo 4.Dos, letra b), de la Ley 37/1992, que entiende, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto; así como lo establecido en el artículo 8.Dos.3.º de la misma Ley, según el cual se consideran entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. Por consiguiente, tanto la liquidación objeto de impugnación como la resolución del TEARC impugnada se ajustan a derecho y así hay que declararlo».

Otro aspecto interesante relacionado con la relación entre expropiación y el IVA es el que tiene que ver con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, relativo a la repercusión del impuesto, dispone lo siguiente en el párrafo segundo de su apartado Uno:

«En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido».

En desarrollo de dicha previsión, el artículo 25, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31) establece que:

«En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto».

Con respecto a estas normas, se ha planteado si las mismas son aplicables o no a los supuestos de expropiación forzosa; es decir, se ha planteado si el IVA debe estar o no comprendido en el justiprecio determinado en la forma prevista por la Ley de Expropiación Forzosa, existiendo diversas resoluciones de la DGT al respecto en las que, de forma constante y con argumentos coincidentes, se da una respuesta negativa. Así en la Resolución de la DGT núm. 124/1999, de 29 de enero (NFC030792):

«La sociedad consultante deberá repercutir el impuesto a la entidad pública destinataria del bien expropiado conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 37/1992. Ahora bien, el problema se plantea a la hora de determinar la aplicabilidad del párrafo segundo del apartado Uno del artículo 88 en el presente caso.

En definitiva, hay que concretar si en el justiprecio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha de considerarse incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o no.

A estos efectos, debe considerarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que el citado precepto debe interpretarse atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso, señalando en su Resolución de 11 de septiembre de 1991 que "si bien, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido ha de entenderse siempre que el contratista, al formular su propuesta económica ha incluido dentro de la misma el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin embargo y habida cuenta que en el presupuesto anteriormente referenciado se hizo manifestación expresa por parte de X, con la conformidad del contratista, de la no inclusión en el precio... del 12% en concepto de IVA, debe reputarse ajustada a Derecho la repercusión del impuesto, repercusión que tomaba como base el precio en cuestión, no considerando incluido el impuesto en el mismo. El citado artículo contempla principalmente la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de los contratos públicos celebrados mediante subasta o concurso, donde pueden concurrir varios oferentes con la consiguiente adjudicación en favor de uno de ellos, pero no puede referirse a los supuestos en que lo que la Administración contrata es la prestación de un servicio por parte de un profesional, con arreglo a unas tarifas oficiales que, por la fecha de su aprobación, no incluían las incidencias de un Impuesto de aprobación posterior". (...).

El justiprecio es el equivalente económico del derecho objeto de la expropiación, la indemnización que se paga por la pérdida del bien expropiado, en la que no puede entenderse incluido el Impuesto porque, de lo contrario, la cantidad percibida sería inferior a dicho equivalente económico del derecho expropiado. El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de 1974, entre otras, ha señalado que con la indemnización expropiatoria se trata de lograr el equivalente económico ante la privación del bien o derecho expropiado, de forma que "sin enriquecimiento para el expropiado, la expropiación no produzca, sin embargo, una injustificada mengua en su patrimonio", ya que la expropiación no puede utilizarse para privar de su propiedad a una persona "sin concederle en compensación el abono del valor real y efectivo de los bienes".

En definitiva el expropiado deberá repercutir el tributo sobre el expropiante, de acuerdo con las reglas que, en materia de repercusión, se contienen en el artículo 88 de la Ley 37/1992, sin que en el presente caso quepa entender incluido en el justiprecio el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación»<sup>42</sup>.

Tal y como afirma FUERTES LÓPEZ en su comentario a la Resolución de 31 de enero de 2003, dicha solución «parece coherente, y por ello, es suficiente con una valoración espartana: no existe norma, ni expresa, ni aplicable por vía analógica, que pueda fundamentar una opinión diferente, por lo que el IVA, en su caso, deberá ser repercutido sobre el justiprecio establecido»<sup>43</sup>. Sin embargo, encontramos dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional<sup>44</sup>, en las que se resuelve exactamente en sentido contrario: la de 27 de noviembre de 2002<sup>45</sup>:

<sup>42</sup> En idéntico sentido, las Resoluciones de la DGT, SG de Impuestos sobre el Consumo, núm. 1722/2001, de 20 de septiembre (NFC013251), núm.437/2002 de 15 de marzo (NFC016329), núm. 134/2003 de 31 de enero (NFC017404), núm.1146/2004, de 30 de abril (NFC019444), núm. V0038/2006, de 12 de enero (NFC021814).

<sup>43</sup> FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio» Resolución comentada DGT 31/2003, 217. en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* n.º 4, 2003, págs. 17-22.

<sup>44</sup> Con el mismo ponente, la Excma. Sra. Margarita Robles Fernández.

<sup>45</sup> JUR 2006\276012.

«debe precisarse: A) que resulta indiferente como dice el actor que en las cantidades percibidas, no hubiera ninguna mención al IVA y ello por cuanto resulta aplicable el artículo 25.2 del Reglamento del Impuesto que establece que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como en este caso a una Corporación local, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, aunque tenga que ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda. La operación, que nos ocupa, no está en el ámbito del comercio ordinario de bienes, lo que como dice el Tribunal Supremo, podría excluir la aplicación de dicho precepto, sino en el marco de un proceso expropiatorio, de donde se deduce que dentro de los 225.000.000 de pesetas, se repercutió por el actor el IVA correspondiente», y la de 14 de enero de 2004:

«Se ha dicho ya, que en 1993 y pese a lo alegado por el actor, el mismo realizaba actividades empresariales. Consta igualmente documentado que se fijó un justiprecio de 43.986.189 pesetas de mutuo acuerdo con el Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat, por la expropiación de aquella Parada. Pues bien, como ha señalado esta Sala en las referidas Sentencias, la cantidad citada se fija de mutuo acuerdo y es una evidente contraprestación por la cesión del local, supuesto previsto en el artículo 7.2.2 de la Ley 30/85, resultando aplicable el artículo 25.2 del Reglamento del IVA que señala que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como en este caso a una Corporación local, se entenderá siempre que los sujetos pasivos al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, aunque tenga que ser repercutido como partida independiente cuando así proceda.

Debe pues entenderse que la cifra de 43.986.189 pesetas incluyó la cuota del IVA, por lo que deben consiguientemente desestimarse las alegaciones de los actores».

## IV. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPOSICIÓN DIRECTA

### 1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha señalado arriba, pese a la existencia de algunas opiniones doctrinales en sentido contrario, tal y como afirma el TS en la STS de 23 de diciembre de 2004 arriba citada, no cabe duda de que la jurisprudencia considera de forma constante que: «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».

Lo mismo cabe decir de la doctrina administrativa de la DGT, que de forma constante también afirma que la Ley del Impuesto sobre la Renta «define las ganancias y pérdidas patrimoniales como "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con oca-

sión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". A continuación, este mismo artículo recoge aquellos supuestos en los que se estima que no existe alteración patrimonial o bien no se produce ganancia o pérdida patrimonial o se trata de ganancias patrimoniales exentas, supuestos entre los que no se encuentran las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la expropiación forzosa. Por tanto, y no existiendo ningún precepto legal que ampare la exención o no sujeción en los supuestos de expropiación, no cabe duda de que la transmisión de cualquier elemento patrimonial producida por su expropiación forzosa dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial (...)

En el caso de elementos patrimoniales transmitidos en virtud de un procedimiento de expropiación forzosa, la renta generada se determinará por diferencia entre el precio establecido en virtud de lo dispuesto en el capítulo III de la Ley de Expropiación Forzosa y el valor contable de los elementos patrimoniales expropiados. En cuanto a la imputación temporal de la renta, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben atenerse a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 43/1995, cuyo apartado 1 establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros". Es decir, la renta generada con ocasión del procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo durante el cual haya concluido dicho procedimiento, con la consiguiente toma de posesión por la Administración de los bienes expropiados»<sup>46</sup>.

El importe a considerar como valor de transmisión es el justiprecio, valor del que, en su caso, habrá que minorar los gastos en que se incurra por la impugnación del mismo<sup>47</sup>.

En el supuesto de indemnización por el desalojo de una vivienda arrendada como consecuencia de una expropiación, la DGT<sup>48</sup> afirmó que supone una alteración en la composición del patrimonio, que da lugar a una ganancia patrimonial cuyo importe será la cantidad percibida en concepto de indemnización. Resolución a la que habría que oponer las SSTS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 28 de junio de 2007<sup>49</sup> y de 22 de noviembre de 2007<sup>50</sup>, relativas a la renuncia de derechos arrendaticios, según las cuales:

«Contemplándose en el presente caso un contrato de arrendamiento urbano de vivienda, sujeto a la Ley de 24 de diciembre de 1964, es lo cierto que su resolución voluntaria por el arrendatario comporta la renuncia o pérdida de una serie heterogénea de derechos que no solo conciernen al fundamental y típico de uso del inmueble, sino también al subarriendo y la cesión gratuita de la vivienda (con autorización del arrendador), la subrogación del contrato en favor de determinados parientes

<sup>46</sup> Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 2275/2003, de 16 de diciembre de 2003 (NFC028107).

<sup>47</sup> Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 425/2004, de 26 de febrero de 2004 (NFC030786).

<sup>48</sup> Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V1105/2006, de 14 de junio de 2006 (NFC022749).

<sup>49</sup> NFJ026667.

<sup>50</sup> RJ 2008\572.

y en ciertas circunstancias los derechos de tanteo y retracto en caso de enajenación, el mantenimiento de una renta tutelada y, sobre todo, el derecho a la prórroga legal del contrato llegado el término de su vencimiento. Sin embargo, es forzoso admitir que ni el contrato de inquilinato ni ninguno de los derechos ("beneficios", les llama la ley) que lleva implícitos son "susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio", en la medida que aparece configurado en la Ley 50/1977, de 14 noviembre, y disposiciones complementarias. Siendo así, es evidente que la "indemnización" percibida como compensación de la pérdida de aquel cúmulo de derechos que encierra para el inquilino el contrato, no puede tener la consideración de renta a los efectos del artículo 1.2 de la ley, y, por consecuencia, tampoco puede ser estimado como incremento patrimonial.

Corroborar lo anterior el hecho de que cuando el legislador fiscal ha querido que uno de esos derechos arrendaticios tuviera la condición de posible incremento patrimonial lo ha consignado así expresamente. En efecto, el artículo 20.9 Ley de 1978 específicamente dispone que "en el caso de subarriendo o traspaso consentido el incremento o disminución patrimonial se computará al arrendatario o cedente, en el importe que le corresponda en el subarriendo o traspaso, deducidos en sus respectivos casos el canon arrendaticio y la participación que corresponda al propietario o usufructuario", lo que denota haber sido contemplada la relación arrendaticia a efectos de incrementos o disminuciones patrimoniales en el IRPF, y solo en el caso del artículo 20.9 se atribuye aquellos efectos; lo que, por aplicación del artículo 24 LGT no puede extenderse a otros supuestos locativos, como es la indemnización por renuncia a los derechos del inquilinato.

Ha de concluirse, por tanto, que la indemnización percibida por el actor como consecuencia a la renuncia de derechos que hizo en el contrato de... no puede ser considerada como incremento patrimonial a efectos del IRPF».

Para la DGT, en un procedimiento de expropiación forzosa de un negocio, «la indemnización que se percibe por el concepto "del traslado de la actividad" debe calificarse como rendimiento íntegro de actividad económica. En el caso de que se determinase el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, la indemnización se encontraría entre "otras percepciones empresariales", que el anexo III de la Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su número 3, establece que incrementarían el rendimiento neto de módulos»<sup>51</sup>.

En los supuestos en los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Expropiación Forzosa en los apartados 1 a 4 de su artículo 108, la Administración, o las personas o entidades que se subrogan en sus derechos, ocupan temporalmente los terrenos propiedad de particulares a cambio de la indemnización prevista en el artículo 115 de la misma Ley, para la DGT, salvo que la finca estuviera afectada a una actividad económica, en cuyo caso, el importe percibido constituiría un ingreso de la actividad, que la indemnización y el premio de afección percibidos por la constitución de una servidumbre de paso y ocupación temporal de la finca tendrá para su perceptor la consideración de rendimiento del capital inmobiliario<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V089/2006, de 10 de mayo de 2006 (NFC022652).

<sup>52</sup> Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 102/2004 de 2 de febrero de 2004 (NFC019124).

En un sentido similar, la DGT ha afirmado en relación con la expropiación de los derechos de paso en las fincas rústicas que si los terrenos no se hallan afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente, el importe percibido como «derecho de servidumbre» tendrá la consideración de rendimiento íntegro del capital inmobiliario, habida cuenta de que se trata de contraprestaciones por la constitución de derechos de uso o disfrute sobre bienes inmuebles. En el caso de expropiación de los derechos de paso y superficie en las fincas urbanas, se califica, al igual que en el supuesto anterior, como rendimiento del capital inmobiliario siempre que las fincas urbanas no se encuentren afectas a actividades económicas. Por lo que respecta a la expropiación del derecho de superficie, habida cuenta de que la mencionada expropiación comporta la ocupación exclusiva de la porción de terreno de que se trate, dicha porción de terreno no podrá considerarse afecta a actividad económica alguna, y en consecuencia la contraprestación percibida tendrá en todo caso la consideración de rendimiento del capital inmobiliario <sup>53</sup>.

En cuanto a la naturaleza de los intereses abonados por la Administración por el retraso en el pago del justiprecio fijado en un procedimiento de expropiación forzosa, cabe hacer referencia a la existencia de resoluciones contrapuestas del TEAC; ya que mientras en la Resolución de 22 de diciembre del 2000 <sup>54</sup> se afirma que «los intereses fijados como obligación accesorias, tienen igual consideración que el concepto principal del que deriven», en la Resolución de 18 de marzo de 2003 <sup>55</sup>, se resuelve con un criterio diferente, según el cual, «en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el sujeto pasivo tienen diferente calificación en función de su naturaleza, remuneratoria o indemnizatoria bien como intereses remuneratorios de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro o bien como intereses indemnizatorios que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su correcto cumplimiento debiendo considerarse que estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario y en consecuencia (...) han de tributar como incrementos de patrimonio». Por último, si bien referida al Impuesto sobre Sociedades, hay que hacer referencia a la Resolución del TEAC (Vocalía 10.<sup>a</sup>), de 21 de abril de 2005 (NFJ020529), que matizaría los argumentos de las resoluciones anteriores:

«La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven, de forma que, en este caso, se tratará de una ganancia patrimonial o incremento de patrimonio, aunque diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación. De modo que nos encontraríamos con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno cuando se percibe el justiprecio, y otro cuando la Administración satisface los intereses derivados de la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.

En este caso, el cobro de los intereses indemnizatorios por el retraso en la tramitación del expediente de expropiación no estamos ante una transmisión de un elemento patrimonial sino ante una incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente, en este caso dinero; que a diferencia

<sup>53</sup> Resolución de la DGT núm. 2509/2003, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 26 diciembre de 2003 (NFC018913).

<sup>54</sup> JT 2001\128. Reiterada en la Resolución del TEAC (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003.

<sup>55</sup> (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003 (NFJ014228).



del incremento del pago del justiprecio, el incremento de patrimonio regularizado, procede de una indemnización por retraso en el pago, y por tanto la alteración patrimonial no procede de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien previamente adquirido, sino que procede de una incorporación de dinero a su patrimonio en que se cuantifica la indemnización, y por tanto, no existe en este incremento que se regulariza una adquisición anterior de tales derechos a título oneroso o lucrativo.

En consecuencia, los intereses no se considerarán como mayor importe del valor de enajenación de los bienes expropiados, sino que se tratarán como un incremento de patrimonio diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación».

En cuanto a la imputación temporal del incremento de patrimonio en que se traduce –en su caso– la percepción de los intereses de demora, según la Resolución del TEAC (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003 (NFJ014228): «los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial por lo que teniendo en cuenta que los intereses de demora por el retraso en el pago del justiprecio abarcan todo el período que comprende el retraso, la alteración patrimonial solo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono. En conclusión, debe estimarse como argumenta el recurso extraordinario interpuesto, que no puede afirmarse como se hace en la resolución recurrida que procede su imputación al período en que se produjo la expropiación, y en consecuencia procede estimar el recurso extraordinario y declarar en unificación de criterio que "los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa procede imputarlos al período impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono"».

Por lo que se refiere a la imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales que resulten de la expropiación forzosa, se han producido un par de resoluciones de la DGT relativas al supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia regulado en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, supuesto en el que se rompería la regla general según la cual las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputaran al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que el período de imputación sería aquel en que fijado el justiprecio se acuerde el pago por la Administración; en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia, al existir un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado, que se calcula mediante capitalización y no se considera justiprecio, puesto que el mismo se calculará posteriormente según las normas generales, la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en que el justiprecio se fija posteriormente, para la DGT puede aplicarse lo dispuesto en el apartado 2 d) del citado artículo 14 de la Ley del Impuesto, considerando que se trata de precio aplazado, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al período en que fijado el justiprecio se acuerde el pago<sup>56</sup>. En idéntico sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1734/2005, de 6 de septiembre de 2005 (NFC021236), en la que se matiza que ello será posible «siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el devengo del cobro del justiprecio, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes».

<sup>56</sup> Resoluciones de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V0667/2006, de 7 de abril de 2006 (NFC022335) y núm. 1986/2007 de 24 septiembre (NFC027562).

En contra de esta doctrina de la DGT se han pronunciado tanto el TEAC en su Resolución de 4 de mayo de 2007 <sup>57</sup>: «en el presente supuesto (de expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia) procede declarar que el ejercicio impositivo al que debe imputarse el incremento de patrimonio discutido, es el ejercicio 1993 fecha en la que la expropiación tuvo lugar, y no en el ejercicio 1995 que es cuando ha sido cobrado el justiprecio derivado de tal expropiación»; como el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia núm. 1372/2007, de 12 noviembre <sup>58</sup>: «En la expropiación urgente, la alteración del patrimonio y el devengo del impuesto se entiende producida en principio, cuando realizado el depósito previo se produce la ocupación».

En los supuestos en los que se produce un aumento del justiprecio declarado judicialmente, para la imputación temporal de la ganancia patrimonial, tal y como señala la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 396/2004, de 24 de febrero de 2004 (NFC030787), habría que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 14.2 a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, según el cual «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 aquella adquiera firmeza». Por tanto, deberá imputarse la ganancia patrimonial al período impositivo en que la resolución judicial hubiera adquirido firmeza, no al del pago de la indemnización. En aplicación de este criterio, tal y como afirma la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1171/2004, de 3 de mayo de 2004 (NFC019271), en el caso de que un Tribunal establezca un justiprecio superior al inicialmente fijado, pero la misma haya sido recurrida judicialmente, «cabría interpretar, en consecuencia, que a falta de resolución judicial firme, en el presente supuesto, a tenor de lo dispuesto en el precepto transcrito, no se produce la obtención de una renta por parte del contribuyente que comporte a su vez su imputación, en principio, a un determinado período impositivo, es decir, estaríamos ante una situación que no constituye renta –se insiste, en principio– para su perceptor. La mayor ganancia de patrimonio que se derive de la modificación del justiprecio inicialmente fijado se imputará al período impositivo en que la resolución judicial pendiente adquiera firmeza».

De nuevo, se pronuncia en contra de esta doctrina el TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su Sentencia núm. 1131/2007, de 24 septiembre <sup>59</sup>, y en la citada Sentencia núm. 1372/2007 de 12 noviembre <sup>60</sup>: «Por tanto, en el supuesto de que tanto aquel órgano colegiado como los Tribunales de Justicia reconozcan que el importe de la indemnización expropiatoria es superior a la cantidad abonada por el beneficiario, este se ha enriquecido injustamente a costa del expropiado, pues ha recibido en su patrimonio un bien de superior valor al de la indemnización inicialmente pagada por dicho bien. En términos financieros, el beneficiario se ha financiado a costa del expropiado, por lo que, una vez fijado de forma definitiva el importe del crédito, aquel deberá abonar a este, además de la cantidad pendiente de amortizar (la diferencia de importe entre la indemnización abonada o consignada por el beneficiario y el importe que definitivamente se determine), los intereses financieros derivados de esa operación de financiación ajena, calculados al tipo de interés legal del dinero. La fecha de inicio de esa financiación ajena es la de la ocupación del bien o derecho

<sup>57</sup> NFJ026581.

<sup>58</sup> JUR 2008\119484.

<sup>59</sup> NFJ029879.

<sup>60</sup> JUR 2008\119484.

expropiado, y, por tanto, esta será la fecha inicial del cómputo de intereses, en tanto que la fecha final será la del pago completo y efectivo del resto de indemnización expropiatoria no abonada o consignada en su día. Por consiguiente, no se produce propiamente una demora, en el sentido civil de la *mora debitoris* del artículo 1.100 del CC, ya que hasta que no se ha fijado la indemnización definitivamente esta no era líquida (*in illiquidis non fit mora*). No es una penalización por un retraso. Es una simple medida resarcitoria de un enriquecimiento injusto del beneficiario a costa del expropiado que se retrotrae sus efectos a la fecha de ocupación. Por lo que los ingresos obtenidos en aplicación de dichos preceptos deben venir referidos al momento de su exigencia, esto es, al año del momento de la ocupación de los bienes, esto es, en 1993 y al concepto tributario de mayor incremento de patrimonio con la misma naturaleza jurídica que la de los bienes expropiados origen de los mismos.

En el supuesto de expropiación se transfiere la propiedad con la ocupación de los bienes expropiados, si bien el expropiado no recibe antes de la ocupación el justiprecio sino el "depósito previo a la ocupación" cuando estamos en el procedimiento de expropiación urgente, es decir, efectuado el depósito previo y pagada o consignada la indemnización por perjuicios, la Administración procederá a la inmediata ocupación del bien. En el presente caso, en que los bienes fueron expropiados teniendo lugar en fecha 28-05-1993 el acta pago y ocupación, la alteración de patrimonio se produce en 1993. Respecto a la imputación del incremento de patrimonio producido por la expropiación, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en su artículo 14 relativo a la Imputación temporal de ingresos y gastos. Norma General, apartado uno, segundo párrafo, dispone: "A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", alteración que, como ha quedado anteriormente expuesto, se produjo en el ejercicio 1993. Habiéndose devengado el Incremento de patrimonio en el momento de la ocupación, debe imputarse el mismo al ejercicio 1993, con independencia de la forma en que se realizan los cobros. No siendo aplicable la regla especial de imputación de operaciones a plazo o con precio aplazado del apartado cuarto del artículo 56 de la Ley del Impuesto, desarrollada en el apartado cuarto del artículo 14 del Reglamento, ya que no se incluyen en el concepto que este último precepto contiene de tal tipo de operaciones, aunque sí podría realizarse una imputación temporal distinta a propuesta del sujeto pasivo, siempre que se cumplan los requisitos previstos para ello, lo que no acontece en el presente caso. Y en este sentido el artículo 56 de la Ley de IRPF establece que: Los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Por lo que el mayor importe obtenido por la recurrente en virtud de la Sentencia Judicial del año 1996, pagado en el año 1997 debería integrarse en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 1993».

Mención específica merece el tratamiento que para la DGT recibirían los supuestos de reversión. La resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 2082/2004, de 21 de diciembre de 2004 (NFC030788), se refiere a la venta de un inmueble adquirido por reversión por los antiguos propietarios, tras ser expropiado, «el asunto se concreta en determinar cuál es la fecha de adquisición que debe considerarse a efectos de determinar la ganancia patrimonial que pueda obtenerse por la transmisión del inmueble previamente expropiado y que ha sido recobrado por sus antiguos propietarios en ejercicio del derecho de reversión. A este respecto, este Centro directivo entiende que en el supuesto de una efectiva reversión de la finca expropiada lo que se produce, según el criterio de

la doctrina científica, es un supuesto de "invalidez sucesiva" sobrevenida a la expropiación, por desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen *ex nunc*, de manera que no provoca una anulación de la expropiación, sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de las prestaciones. Por lo tanto, mediante el ejercicio del derecho de reversión, se cumple una condición que reintegra al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación, sin que deba entenderse producido hecho imponible alguno sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La finca objeto de reversión se incorporará al patrimonio de los expropiados tomándose como fecha de adquisición, a efectos de futuras enajenaciones, la que tenía el inmueble antes de su expropiación»<sup>61</sup>.

En el mismo sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1538/2004, de 4 de agosto de 2004 (NFC019512), en relación con la reversión en vía judicial de una finca expropiada al familiar al que, junto a otros herederos, sucedió el consultante; ante el inminente fallo favorable a las pretensiones de los herederos, la DGT resuelve acerca de los efectos en el ámbito del IRPF tanto en el caso de que se produzca la efectiva reversión a los herederos, como en el de renuncia al derecho de reversión. Resulta llamativo, a mi modo de ver, cómo el tratamiento fiscal que según la DGT merecerían ambas concreciones del derecho de reversión, son completamente diferentes:

«En consecuencia, ciñéndose al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo manifiesta lo siguiente: En el supuesto de una efectiva reversión de la finca lo que se produce, según el criterio de la doctrina científica, es un supuesto de "invalidez sucesiva" sobrevenida a la expropiación, por desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen *ex nunc*, de manera que no provoca una anulación de la expropiación, sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de las prestaciones. Por lo tanto, mediante el ejercicio del derecho de reversión, se cumple una condición que reintegra al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación, sin que deba entenderse producido hecho imponible alguno sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La finca objeto de reversión se incorporará al patrimonio del consultante tomándose como fecha de adquisición, a efectos de futuras enajenaciones, la del fallecimiento del familiar al que el consultante heredó. Para el caso de una renuncia al derecho de reversión a cambio de una indemnización por decisión judicial, debido a la imposibilidad de devolver a la finca su estado original, se producirá una alteración en la composición del patrimonio en los términos del artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias (BOE del día 10), en adelante Ley 40/1998, que 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 aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos"».

También resulta llamativo, en mi opinión, que ninguna referencia se haga en dichas resoluciones a la repercusión tributaria que pueda tener la devolución del justiprecio, actualizado, por parte del reversionista, en los términos previstos en la Ley de Expropiación Forzosa. ¿Seguiría siendo, en el supuesto de reversión, a efectos fiscales el valor de adquisición del bien el que tenía fijado antes de la expropiación? ¿Qué ocurre con la tributación a la que, en su caso, fue sometida la plusvalía al

<sup>61</sup> En el mismo sentido la Resolución núm. 1421/2006, de 11 julio (NFC022996).

aflorar con ocasión de la expropiación forzosa? En el caso de renuncia al derecho de reversión ¿Se ha de tener en cuenta, a efectos del cálculo de la eventual plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la renuncia al mismo, el valor del bien y el valor actualizado del justiprecio a reintegrar en contraste con el importe de la indemnización judicial? ¿Cuál es, en definitiva, el valor del derecho de reversión al que se renuncia? ¿Le serían aplicables, si el bien objeto de la reversión a la que se renuncia fuera un inmueble, los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los mismos previstos actualmente en el artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre?

## 2. El Impuesto sobre Sociedades.

De nuevo, tampoco en el IS la doctrina administrativa alberga ninguna duda acerca de la sujeción de la renta derivada de la expropiación forzosa. Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V1105/2006, de 14 de junio (NFC022749):

«El artículo 4.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que "constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo". El artículo 10.3 del TRLIS establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". De acuerdo con los preceptos anteriores, la indemnización que corresponda a la entidad arrendataria del local, como consecuencia del procedimiento de expropiación forzosa, tendrá la consideración de renta obtenida por la entidad y, por tanto, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, cuya integración en la base imponible se producirá a través de la imputación al resultado contable».

En la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0444/2006, de 15 de marzo de 2006 (NFC021995)<sup>62</sup>, encontramos una completa doctrina administrativa referente al momento del procedimiento expropiatorio en el que cabe entenderse producida la transmisión de los bienes expropiados a efectos del IS:

<sup>62</sup> En el mismo sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. 2054/2004, de 13 de diciembre de 2004 (NFC020398) y la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0312/2005, de 28 de febrero de 2005 (NFC020418). en la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V1105/2006, de 14 junio (NFC022749), antes citada, se afirma que «En cuanto a la imputación temporal de la renta, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben atenerse a lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS, cuyo apartado 1 establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros". Es decir, la renta generada con ocasión del procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo en el que tenga efectos el acuerdo formalizado con la Administración expropiante, con independencia del ejercicio en el que se cobre la indemnización». En la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0818/2006, de 26 de abril de 2006 (NFC021948), se afirma algo similar, pero no exactamente lo mismo: «la renta generada en un procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo durante el cual haya concluido el procedimiento, que en caso de seguirse el procedimiento general previsto en la Ley, se producirá con la consiguiente toma de posesión por la Administración de los bienes expropiados y la percepción, por parte del sujeto expropiado, del correspondiente justiprecio».

«En este sentido, el artículo citado hace referencia a los términos "transmisión" y "puesta a disposición". Estos términos empleados en la norma fiscal deben entenderse, conforme a su sentido jurídico, como la disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, en la terminología legal es una expresión equivalente a la entrega, es decir, representa el modo de adquisición del dominio sobre los inmuebles por parte del adquirente, ya que, como establece el artículo 609 del Código Civil, la propiedad y los demás derechos reales sobre los bienes se adquieren y transmiten por la Ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Por su parte, la Ley de Expropiación Forzosa (en adelante LEF), de 16 de diciembre de 1954, en su título II, recoge el procedimiento general de la expropiación que, básicamente, se concretaría en las siguientes fases:

- Declaración de utilidad pública o interés social.
- Declaración de la necesidad de ocupación de bienes o adquisición de derechos.
- Determinación del justo precio.
- Pago y toma de posesión.

El artículo 52 de la LEF establece un procedimiento excepcional en el que se produce la ocupación antes del pago.

El artículo 53 de la LEF señala que "el acta de pago y la ocupación que se extenderá a continuación de ella, será título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás Registros Públicos se inscriba o tome razón de la transmisión del dominio... El acta de ocupación, acompañada del justificante de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, surtirá iguales efectos". En el mismo sentido se manifiesta el artículo 60.2.º del Reglamento de Expropiación Forzosa (REF) y el artículo 34.4.º del Reglamento Hipotecario.

La transferencia de la propiedad en la expropiación se produce en el procedimiento general, con la toma de posesión que se concreta en el pago seguido de la ocupación. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF, artículo 60.2.º del REF y artículo 132.4.º del Reglamento Hipotecario, la ocupación operaría como la traditio en su calidad de modo de adquirir la propiedad, siendo el título de la transmisión el acta de ocupación, que determinaría la fecha en que se produce la misma.

En el caso de la expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia, la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación urgente de los bienes expropiados, momento que coincide con el acta previa de la ocupación.(...)

En ese momento se produce el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad consignada como depósito de acuerdo con el artículo 53 de la LEF y el precio de adquisición, sobre la que se aplicará la deducción por reinversión.

No obstante, en el supuesto de que la cantidad recibida inicialmente hubiera sido objeto de recurso, cuya resolución determine un precio diferente al inicialmente señalado, la diferencia entre el valor estipulado en su día y el fijado judicialmente se entiende devengado en el mismo ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio entre el interesado y la Administración <sup>63</sup>. (...)

Si posteriormente la Administración declara la expropiación como total y no parcial, llevará a cabo la ocupación del resto de los terrenos y consignará otra cantidad por los mismos, por lo que para esa parte de los terrenos expropiados existirá una segunda fecha de transmisión coincidente con la correspondiente acta de ocupación. En ese momento se devengará una renta que nuevamente podrá acogerse a la deducción por reinversión de cumplir los requisitos y plazos del artículo 42 del TRLIS. Si finalmente la fijación del justiprecio es única el importe del mismo se distribuirá, entre los terrenos a los que afecta cada acta de ocupación, en función de los criterios que han determinado su fijación».

Más recientemente, la DGT en su Resolución núm. V1676/2007, de 30 de julio <sup>64</sup>, ha afirmado en un supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia que es en el año en que se produjo la expropiación y, por consiguiente, la ocupación urgente de las fincas expropiadas, en el que, en consecuencia, se produce la transmisión de las fincas y, por lo tanto, la variación patrimonial. «En ese momento se produce el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad consignada como depósito de acuerdo con el artículo 53 de la LEF y el precio de adquisición.

No obstante, en el supuesto de que la cantidad recibida inicialmente hubiera sido objeto de recurso, cuya resolución determine un precio diferente al inicialmente señalado, la diferencia entre el valor estipulado en su día y el fijado judicialmente se entiende devengado en el mismo ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio entre el interesado y la Administración.

Así, en el caso concreto planteado, en principio la renta correspondiente a la diferencia entre el precio fijado inicialmente y el establecido de forma definitiva por la resolución judicial se entenderá obtenida en el período impositivo en que sea firme la sentencia que determine el precio definitivo».

No obstante esta doctrina, el TEAC, en Resolución de la Vocalía 3.<sup>a</sup> de 29 de octubre de 2004 (NFJ019022), ha afirmado que «de conformidad con la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, aplicable al caso, la beneficiaria de la expropiación es titular de las fincas expropiadas desde el momento en que existe tradición o entrega, con la ocupación de las fincas, y título suficiente, esto es,

<sup>63</sup> También en relación con los gastos que para el expropiante suponen los intereses pagados fijados por sentencia judicial posterior, se sigue por la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, en la Resolución núm. 1859/2004, de 7 de octubre de 2004 (NFC020144): «Por su parte, el artículo 19.1 del TRIS, dispone que los ingresos y gastos se imputarán "en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros" y, en cualquier caso, "no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias" (art. 19.3, primer párrafo, de la LIS). Los hechos a los que deben aplicarse estos preceptos consisten, tal y como se indica en el escrito de consulta, en la existencia de dos sentencias judiciales dictadas en 2002, y firmes en ese mismo ejercicio, que establecen un justiprecio correspondiente a sendas expropiaciones realizadas en 1995, imponiendo a la consultante la obligación de su pago a los expropiados, junto con los intereses legales a cuantificar desde el referido año 1995. A la vista de lo anterior, dado que la obligación de pago, tanto del justiprecio adicional como de los intereses legales, surge como consecuencia de las dos sentencias judiciales, será en el ejercicio en el que estas adquieren firmeza, 2002, en el que se produzca el devengo fiscal del gasto que corresponde a los intereses correspondientes a la diferencia entre el nuevo justiprecio fijado por las citadas sentencias y el justiprecio determinado inicialmente».

<sup>64</sup> NFC027131. En el mismo sentido, la Resolución núm. 2054/2004, de 13 diciembre NFC020398.

acuerdo expropiatorio y fijación del justiprecio, pues será propietario quien lo sea con arreglo al derecho civil. En definitiva, en todo procedimiento de expropiación el incremento patrimonial se produce en el momento de la fijación del justiprecio llevada a cabo por el Jurado Provincial de Expropiación».

Más recientemente, en el mismo sentido, la Resolución del TEAC, de 8 noviembre 2007 <sup>65</sup>, ha sostenido este mismo criterio: «Entiende la Inspección que en el presente caso se han producido dos rentas diferenciadas, cada una de ellas generada por cada pago del justiprecio. La primera vendría determinada por diferencia entre el pago inicial del justiprecio en 1995 y el valor neto contable de los bienes expropiados, y la segunda por la diferencia de justiprecios reconocida judicialmente en el 2000 y pagada en 2002. (...)

Frente a tal postura, este TEAC entiende que la expropiación da lugar a un único incremento de patrimonio o plusvalía, dado que el objeto de la expropiación fue único (...)

Es la transmisión de la propiedad de la fábrica al Ayuntamiento de... el momento en que se produce la alteración patrimonial. Y tal transmisión en nuestro Derecho se produce, habiendo título bastante (el acuerdo expropiación), con la ocupación de lo expropiado (tradicción) lo que ocurre el 14-2-95 con la correspondiente acta de consignación del precio y ocupación.(...)

Claramente, si el sujeto pasivo opta por la aplicación de este criterio del devengo, la plusvalía generada por la expropiación debe imputarse al momento en que se produjo la transmisión de la propiedad de la fábrica con la ocupación, a 1995 en definitiva, siendo irrelevante cuándo haya tenido lugar el pago o pagos.

Es cierto que la recurrente podría haberse acogido al criterio de imputación temporal de las operaciones con precio aplazado, dado el lapso transcurrido desde la ocupación al total cobro del justiprecio. (...)

De tal norma se deduce el derecho que tiene siempre el sujeto pasivo a seguir el criterio general de imputación aun en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado».

Sobre la renta resultante de un procedimiento de expropiación forzosa puede aplicarse, si se dan los requisitos para ello, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En este sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0818/2006, de 26 de abril de 2006 (NFC021948), en relación con un supuesto en el que la entidad consultante, en virtud del procedimiento de expropiación forzosa, transmite al Ayuntamiento unos terrenos, recibiendo a cambio otros, operación que para la DGT puede considerarse como una permuta a efectos fiscales:

«En lo que se refiere a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el artículo 42 del TRLIS señala en su apartado 1 que "1. Deducción en la cuota íntegra. Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo. Se entenderá que se cumple la condición de reinversión

<sup>65</sup> NFJ027744.



si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo. "En este sentido, puede otorgarse la consideración de transmisión onerosa a la derivada del procedimiento de expropiación. En lo que se refiere a la operación de permuta, puede considerarse asimismo que supone una transmisión onerosa, ya que se transmite la propiedad de un elemento a otra entidad, con la característica de que la reinversión se produce en el mismo momento de realizarse la operación. (...) En caso de que tanto los terrenos expropiados como los recibidos a cambio formen parte del inmovilizado material de la entidad consultante, y supuesto que se cumplieran los restantes requisitos planteados en el artículo 42 del TRLIS, sería aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en dicho artículo. Si por el contrario, en función de su destino económico, los terrenos expropiados o los recibidos tuvieran la consideración de existencias, no se cumplirían las condiciones para la aplicación de la deducción"».

Puede plantearse un problema con el requisito relativo al plazo de reinversión, cuando el justiprecio es incrementado en vía jurisdiccional, lo que para la DGT, Resolución de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas núm. V044/2006, de 15 de marzo de 2006 (NFC021995), en aplicación extraordinariamente rígida de las normas del artículo 42 del TRLIS y las de imputación temporal de los ingresos y gastos en los supuestos de litigio, determinaría un nuevo plazo de reinversión de esa renta, con la consiguiente imposibilidad, eventualmente, de acogerse a la deducción por reinversión:

«De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, se aprobó un plan especial de reinversión, según el cual: "el plazo para que la materialización del beneficio extraordinario, generado el 09-02-2004 produzca los beneficios fiscales establecidos en el artículo 42.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 será de tres años contados a partir del momento en que goce de las autorizaciones administrativas pertinentes. El plazo para materializar la reinversión del beneficio extraordinario pendiente de producirse será el de tres años contados a partir de la fecha en que la Administración reconozca el mayor valor de las indemnizaciones en litigio"».

Por lo tanto, existe un nuevo plazo de materialización del beneficio ya generado el 09-02-2004 que será de tres años desde que se otorguen las autorizaciones correspondientes. En definitiva para que la materialización, mediante la adquisición del terreno, sea apta, se prevé este nuevo plazo para que las nuevas estaciones queden afectas a la actividad del consultante, plazo que el consultante prevé cumplir.

A su vez el plan prevé un nuevo plazo para reinvertir los importes que se obtendrán en un futuro: de tres años contados a partir de la fecha en que la Administración reconozca el mayor valor de las indemnizaciones en litigio. El consultante, dado que el valor de los terrenos y las obras es muy superior al importe obtenido en febrero de 2004, quiere que esta adquisición y las obras que se vayan realizando sirvan como reinversión de la futura renta que se obtenga derivada del litigio, teniendo en cuenta que las nuevas estaciones quedarán afectas en el plazo de tres años previsto en el Plan.

Sin embargo, tanto del artículo 42 del TRLIS como del Plan aprobado se deduce que en caso de un litigio como este va a existir una nueva renta derivada del mismo, que se devengará cuando se ponga fin al litigio y que por tanto existirá un nuevo plazo de reinversión para esta renta, desde el año anterior hasta los tres años posteriores.

Ni el artículo 42 del TRLIS ni el plan especial prevén este supuesto en virtud del cual se pueda anticipar la reinversión más de un año al devengo de las rentas. Por tanto, aun cuando efectivamente las nuevas estaciones entren en funcionamiento dentro del plazo de tres años que establece el plan, no sirve como materialización de las rentas pendientes de generar, en tanto no quede judicialmente fijado el justiprecio».

En lo referente al tratamiento de los intereses percibidos por el expropiado derivados de la expropiación, el TEAC <sup>66</sup> ha resuelto que «La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven, de forma que, en este caso, se tratará de una ganancia patrimonial o incremento de patrimonio, aunque diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación. De modo que nos encontraríamos con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno cuando se percibe el justiprecio, y otro cuando la Administración satisface los intereses derivados de la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.

En este caso, el cobro de los intereses indemnizatorios por el retraso en la tramitación del expediente de expropiación no estamos ante una transmisión de un elemento patrimonial sino ante una incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente, en este caso dinero; que a diferencia del incremento del pago del justiprecio, el incremento de patrimonio regularizado, procede de una indemnización por retraso en el pago, y por tanto la alteración patrimonial no procede de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien previamente adquirido, sino que procede de una incorporación de dinero a su patrimonio en que se cuantifica la indemnización, y por tanto, no existe en este incremento que se regulariza una adquisición anterior de tales derechos a título oneroso o lucrativo.

En consecuencia, los intereses no se considerarán como mayor importe del valor de enajenación de los bienes expropiados, sino que se tratarán como un incremento de patrimonio diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación».

Argumentos que hace suyos la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) en su Sentencia de 24 de abril de 2008 <sup>67</sup>.

## V. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Encontramos una completa exposición de la evolución de la legislación y jurisprudencia relativa a las consecuencias de la expropiación forzosa en relación con el IIVTNU en reiteradas SSTs (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>), como la del 12 de junio de 1997 <sup>68</sup>:

<sup>66</sup> Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 10.<sup>a</sup>), de 21 de abril de 2005 (NFJ020529).

<sup>67</sup> NFJ029352.

<sup>68</sup> RJ 1997/4820, que sienta esta jurisprudencia junto con la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>, de 29 de abril de 1994. RJA 1994/3057.

«En efecto, en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, se establece que "el pago del precio está exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". Y, aunque se arguye al respecto, con el fin de entender que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos aquí discutido no está incluido entre los que se mencionan en ese precepto, que el mismo no recae sobre el precio de la expropiación, ni grava la transmisión en sí misma, sino que su objeto económico es el incremento de valor o la plusvalía producida en el inmueble desde su adquisición anterior hasta su actual enajenación, razones que en principio no son desechables, lo cierto es que la jurisprudencia, en Sentencias, entre otras, de 7 junio 1956, 6 diciembre 1968, 8 febrero 1971, 24 marzo 1980, 27 junio y 11 julio 1988 y 11 octubre 1989 (sin perjuicio de otras más matizadas, como la de 4 diciembre 1991), opta y se inclina por la solución de la exención, con base, precisamente, en ese artículo 49 de la Ley de 1954, precepto que, una década después, fue declarado vigente por el artículo 230.5 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964.(...)

Sin embargo, en el artículo 188 ter de la Ley 19/1975, de 2 mayo, de Reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, se dice que "en los supuestos de expropiación previstos en esta Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre este y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que les correspondiera con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor, se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio"; precepto que, según lo indicado en la Disposición Final Quinta de la Ley citada y en la Disposición final Segunda del Texto Refundido de la misma, Real Decreto 1346/1976, de 9 abril, "entrará en vigor simultáneamente a la Ley 41/1975, de 19 noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local". Y, desarrollada la Base 27 de esta última Ley, en la que se normativiza el Impuesto de autos, en el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (que entró en vigor, por lo que a este gravamen se refiere, el 1 de enero de 1979), el artículo 92.11 del mismo, reiterado después en el 12.3 de la Orden 20 diciembre 1978 (Ordenanza Tipo del Impuesto de autos) y en el 355.11 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril (promulgado, este último, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la nueva Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases de Régimen Local), señala que "en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto 1346/1976, se estará a lo dispuesto en el artículo 188<sup>ter</sup> de la Ley 19/1975, de 2 mayo". Por el contrario, en el artículo 108.6 de la vigente Ley 39/1988, de 28 diciembre (que, por su entrada en vigor el 1 de enero de 1990, no es aplicable al presente caso), se puntualiza que "en los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno". Aunque en su redacción se aprecia una mayor generalización en el concepto del justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico, ello es más aparente que real, por referirse el Impuesto, en la actualidad, a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengán determinados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

*De todo lo expuesto, puede concluirse que:*

A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieron "exentas" del Impuesto aquí controvertido.

B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico.

C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta»<sup>69</sup>.

Plenamente conforme con dicha jurisprudencia es la doctrina reflejada en la reciente Resolución núm. V2378/2007, de 7 noviembre de la DGT<sup>70</sup>:

«El apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL define el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) como "un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

El apartado 2 del mismo artículo establece que no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

De acuerdo con el artículo 106.1 b) del TRLRHL, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, es sujeto pasivo del impuesto la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno.

El devengo del impuesto se produce, según el artículo 109.1 a) del TRLRHL, en el caso de que se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

Por otra parte, el artículo 49 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, señala que "El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado".

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, con ocasión de la transmisión de un terreno de naturaleza urbana como consecuencia de una expropiación forzosa, se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Este impuesto no grava el

<sup>69</sup> Puede examinarse un completo análisis de la evolución de dicha jurisprudencia en GONZÁLEZ PINO, A., «Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos» en *Actualidad administrativa*. Núm. 43. 1998, págs. 933-938.

<sup>70</sup> NFC027841.

justiprecio de la expropiación forzosa, sino el incremento de valor que experimenta dicho terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión.

En el caso de que el bien expropiado sea un terreno de naturaleza urbana, se devenga el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siendo el sujeto pasivo la persona o entidad expropiada, como transmitente del terreno, ya que el impuesto grava el incremento de valor que experimente el terreno como consecuencia de cualquier transmisión de la propiedad, ya sea a título oneroso o lucrativo, entre vivos o por causa de muerte, por actos de carácter voluntario o forzoso.

Si, por el contrario, el bien expropiado fuera un terreno de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no estará sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana el incremento de valor que experimente dicho terreno.

*En cuanto a la determinación de la base imponible del IIVTNU, el artículo 107.1 del TRLRHL dispone que:*

"La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4".

De acuerdo con el apartado 2 d) del mismo artículo, el valor del terreno en el momento del devengo, en los supuestos de expropiaciones forzosas, será la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor de este, en dicho momento, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio».

Quizás haya sido este tributo local, como se ha señalado al comienzo de este trabajo, el que más polémica doctrinal y jurisprudencial ha suscitado en relación con la posibilidad de sometimiento a tributación o no de las operaciones de expropiación forzosa, a lo que no es seguramente ajeno el hecho de que el propio tributo, en su actual configuración, despierta por sí mismo dudas sobre su adecuación al principio de capacidad económica en determinados supuestos.

Resultó, ciertamente, una lástima que el TC en su Auto núm. 221/2001 de 18 julio <sup>71</sup> acordara la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en relación con el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la CE, a la que se hizo referencia al comienzo del trabajo; sin pronunciarse sobre una cuestión tan polémica como la planteada y de tanto calado constitucional.

<sup>71</sup> RTC 2001\221 AUTO.

# Bibliografía

- CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRIÑÁN, S. [1995]: «La expropiación forzosa: una aproximación a su tributación», en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 229. 1995, págs. 1-8.
- CAYÓN GALIARDO, A. M. [2004]: «Consecuencias tributarias de la expropiación forzosa» en *Revista técnica tributaria*, núm. 65, 2004, págs. 89-114.
- FUERTES LÓPEZ, F. J. [2003]: «Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio» Resolución comentada DGT 31/2003, 217». en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* núm. 4, 2003, págs. 17-22.
- [2003]: «Expropiación forzosa y tributación (Doctrina del Tribunal Supremo y evolución normativa)» en *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, n.º 7. 2003. págs. 81-92.
  - [2003]: «De la expropiación como causa del incremento patrimonial gravable por el IRPF y de la interpretación de las normas establecidas en la Constitución: Comentario de la STS de la Comunidad Valenciana 12 de marzo 2003 (JT2003, 717)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 10, 2003, págs. 18-24.
  - [2004]: «Sobre el extraño recurso de casación en interés de la ley y de cómo complicarlo. A propósito de la expropiación forzosa y de los incrementos patrimoniales en el IRPF. Resolución comentada: Sentencia de la sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS de 23 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 6010)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 6, 2004, págs. 383-388.
- GONZÁLEZ PINO, A. [1998]: «Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos» en *Actualidad administrativa*, núm. 43, 1998, págs. 933-938.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [1995]: «Expropiación forzosa e impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 51, 1995, págs. 48-58.