

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 325/2025 de 24 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3782/2023****SUMARIO:**

IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. Retasación de un bien expropiado. Respecto a las tres primeras cuestiones que se plantean en este recurso el Tribunal se remite a la doctrina dictada en la STS de 7 de noviembre de 2024, recurso n.º 2440/2023 en la que se estableció que a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho. La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, al ejercicio en el que dicha resolución administrativa o judicial devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio. Por otro lado a tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas. En este recurso se plantea una cuestión añadida relativa a la aplicabilidad de los coeficientes de abatimiento a las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses expropiatorios del art. 56 LEF. El Tribunal considera que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la expropiación, que determina la alteración patrimonial producida -consistente en sustituir en el patrimonio la finca por el derecho al justiprecio-, abarca no solo el justiprecio sino también los intereses del art. 56 LEF que, como crédito accesorio, se van devengando por ministerio de la ley hasta el momento en que se fija el justiprecio. Por tanto, los intereses indemnizatorios tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial *derivada* de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF. Por lo que se fija como doctrina que los intereses indemnizatorios del art. 56 LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 325/2025**

Fecha de sentencia: 24/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3782/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/03/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3782/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 325/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 24 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3782/2023**, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de doña Salvadora, contra la sentencia núm. 258/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 692/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 258/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso núm. 692/2022 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [«TEARCV»], de 15 de marzo de 2022, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2018.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a Salvadora representada por el Procurador D. Ricardo Martín Perez y asistido por el letrado D. Miguel Juárez Castillo contra la Resolución del TEARCV de fecha 15 de marzo de 2022 (núm. NUM000), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF ejercicio 2018, cuantía 92.618'33 euros (...).

Con expresa imposición de costas en los términos previstos por el FD4 de la presente resolución».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

Síguenos en...



1.El procurador don Ricardo Manuel Martín Pérez, en representación de doña Salvadora, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. Los artículos 33.1 y 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»], en relación con los artículos 56, 58 y 35.3 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre Expropiación Forzosa [«LEF»].

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

2. La Sala de instancia, por auto de 15 de mayo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la representación procesal de doña Salvadora, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de febrero de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

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

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

2.4. Esclarecer si los intereses regulados en el artículo 56 de la LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales y, por consiguiente, les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 33.1, 35, la disposición transitoria novena y la disposición final octava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) en relación con los artículos 35.3, 56 y 58 de la LEF, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación ya acreditada de doña Salvadora, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 22 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que ni el carácter garantista de la retasación, ni el hecho de que el derecho a ejercitarla nazca con posterioridad a la transmisión del bien expropiado, permiten desvincular el «justiprecio» que mediante dicho procedimiento se determina de la alteración patrimonial que el patrimonio del expropiado sufre como consecuencia de la expropiación, en virtud de la cual

sustituye un bien o derecho de su propiedad por la indemnización cuyo importe se cuantifica en el procedimiento de retasación.

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

El derecho a la retasación tiene como precedente una construcción jurisdiccional anterior a su reconocimiento en la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 basada en la «doctrina de la imprevisión» como último «*remedium juris*» a una situación materialmente injusta. El derecho a una nueva valoración no prevista legalmente se basó en la cláusula «*rebus sic stantibus*» como remedio al problema de la prolongada demora en el pago del justiprecio y la necesidad de determinar un «*precio justo objetivo*». A estos precedentes, que permiten identificar la finalidad de la norma, siguió la escueta regulación de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, citando los artículos 58 y 35.3 de la LEF y 74 del Reglamento de la LEF.

Expone que, a partir de esta regulación, la jurisprudencia ha interpretado que la retasación supone volver a valorar, por caducidad de la inicial valoración. Cita la STS de 9 de febrero de 2015 (rec. 2722/2012) y STS, Sala 3ª, Secc. 6ª, de 5 de marzo de 2012 (rec. 5700/2010).

La validez y eficacia del primer justiprecio no está sujeta a un término resolutorio, sino a una condición resolutoria, siendo el evento desencadenante que el expropiado, una vez pasados dos años, solicite la retasación de los bienes. La retasación conlleva, por tanto, un nuevo procedimiento para la determinación de un justiprecio que está sin determinar por caducidad del primero. Y ello, porque el pago en un plazo razonable es requisito de una justa indemnización, de tal forma que, producido el impago durante el plazo legalmente establecido, cabe la solicitud de retasación en evitación de que la Administración pudiera beneficiarse de su propio incumplimiento.

Las anteriores consideraciones han de ponerse en relación con el concepto de ganancia patrimonial en el IRPF (arts. 33.1, 34.1 y 35.2 de la Ley 35/2006, del IRPF). Considera que la alteración en este caso viene provocada por la transmisión de los bienes expropiados, para los que se fija inicialmente un valor de transmisión que «ex lege» (art. 35.3 LEP) se declara caducado por impago durante más de dos años, razón por la cual ha de fijarse uno nuevo, que es el justiprecio determinado en el procedimiento de retasación.

A juicio de la recurrente, incluso sin atender a la finalidad de la norma que estatuye el derecho a la retasación, atendiendo exclusivamente a los efectos de la caducidad del primer justiprecio, resulta palmaria: a) la correlación del ingreso-gasto generado con la transmisión del inmueble que el artículo 34.1 de la Ley del IRPF establece, según el cual: "1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, **la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales**"; así como b) que el justiprecio fijado en la retasación es el "importe real por el que la enajenación se hubiese realizado", que constituye el "valor de transmisión" según dispone el art. 35.2 LIRPF. Sólo existe un valor de transmisión, que en caso de retasación es el justiprecio resultante del segundo procedimiento de valoración con el que se compensa económicamente al expropiado por la pérdida de la propiedad del bien expropiado. Y de ese valor de transmisión único habrá de deducirse el correspondiente coste de adquisición para determinar la ganancia o pérdida patrimonial provocada por la transmisión.

En definitiva, la caducidad de la primera valoración que los arts. 58 y 35.1 LEP establecen suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar del procedimiento caducado en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico de la primera valoración y deja con ello el justiprecio resultante de la retasación como único valor de transmisión a los efectos del art. 34.1 LIRPF.

Estamos, por tanto, ante la anulación de la valoración de la indemnización expropiatoria inicialmente determinada, para fijar un nuevo valor del mismo bien o derecho expropiado. La consecuencia que de ello deriva en el ámbito tributario es que estamos ante la fijación de un nuevo valor de transmisión del bien expropiado (art. 34.1 LIRPF) por extinción sobrevenida del primero.

Sostiene que, aunque el derecho se ejercite años más tarde, no lo desvincula de la transmisión. Añade que ninguno de los tres casos considerados semejantes por el TEAC contiene, en su fundamentación jurídica, criterios interpretativos trasladables al presente caso. Afirma que los intereses expropiatorios -tanto los del art. 56 LEP como los del art. 57 LEP- son indemnizaciones "que no cabe confundir con el «justiprecio», al suponer éste el precio de la

transmisión del bien expropiado" (STS de 12 de abril de 2010, rec. 4773/2003), de naturaleza conmutativa por tanto, a diferencia de los intereses, de carácter indemnizatorio.

En relación con la primera cuestión de interés casacional, concluye que la sentencia de instancia infringe el artículo 35.2 de la LIRPF, en aplicación del cual el justiprecio resultante de la retasación de bienes expropiados (arts. 58 y 36.1 LEF) -el único justiprecio atribuible a la transmisión- determina el valor de transmisión de la ganancia patrimonial consecuencia de la alteración patrimonial provocada por la expropiación forzosa.

Respecto de la segunda cuestión de interés casacional, atinente a si resulta aplicable a la retasación la nueva jurisprudencia sobre imputación temporal del justiprecio, señala que la respuesta ha de ser afirmativa pues "[...] si se confirma que, como esta parte propugna, a efectos tributarios, no existe diferencia tributaria alguna entre el incremento de justiprecio obtenido por efecto de la revisión del inicialmente fijado por el Jurado de Expropiación y el resultante de la revisión de la retasación, porque estamos ante dos valoraciones sucesivas de una misma magnitud tributaria -el valor de transmisión- por caducidad de la primera, la consecuencia no puede ser otra que, también en el caso de la retasación, resulta de aplicación el criterio establecido en la STS de 26 de mayo de 2017 (rec. 1137/2016)".

Concluye que "[...] la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente aplicando los mismos criterios que los aplicables a la ganancia calculada según la tasación inicial llevada a cabo por el Jurado y sus incrementos por efecto de resoluciones administrativas o judiciales, por lo que, en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), pero sólo para la regularización del IRPF de los ejercicios 2016 y siguientes, respetando las declaraciones anteriores en las que se aplicó la jurisprudencia anterior, en la que se establecía que la imputación temporal de los incrementos del justiprecio se realizaba, en todo caso, en el ejercicio de la ocupación, aunque mediara la prescripción".

En relación con la tercera cuestión de interés casacional, coeficientes reductores o de abatimiento (DT 9ª LIRPF), esgrime que dicha cuestión viene siendo resuelta uniformemente por el TEAC reconociendo el derecho a la aplicación de los coeficientes de abatimiento en supuestos idénticos al presente.

Y, por último, respecto de la cuarta cuestión de interés casacional, coeficientes reductores o de abatimiento (DT 9ª LIRPF) sobre los intereses indemnizatorios, señala que la Sala de instancia ha dejado imprejuzgada dicha cuestión y considera que se trata de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Afirma que "[...] estos intereses, como crédito accesorio derivado de su actualización por la demora en la fijación del justiprecio, derivan -como éste- de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les resulta de aplicación la Disposición Transitoria Novena de la Ley de IRPF. Por todo ello, aun cuando resulte procedente la inclusión de los intereses indemnizatorios (art. 56 LEF) en la autoliquidación del IRPF 2018, los mismos no quedarían sujetos a gravamen por serles de aplicación al 100% los coeficientes de abatimiento previstos de la Disposición Transitoria Novena de la Ley de IRPF".

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

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

1. El justiprecio resultante del procedimiento de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) fija el valor de transmisión de la única ganancia patrimonial existente, producida por la expropiación del bien o derecho expropiado.

2. Resultan de aplicación a la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) los mismos criterios de imputación temporal que a la atribuida al justiprecio inicial y, en particular, en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec.1137/2016 y 1647/2016).

3. A tales ganancias le son de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, siempre y cuando el bien expropiado objeto de retasación no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994.

4. Los intereses regulados en el artículo 56 de la LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de una ganancia patrimonial accesoria de la provocada por la transmisión de elementos patrimoniales, razón por la cual a ambas ganancias patrimoniales les resultan de aplicación de

los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

2º) Declarar que ha lugar al recurso de casación deducido por doña Salvadora contra la Sentencia de 7 de marzo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV en el recurso número 692/2022, casando y anulando dicha sentencia.

3º) Estimar, en relación con las cuestiones objeto del presente recurso de casación, el recurso nº 692/2022, deducido por esta parte contra la Resolución del TEARCV, de 15 de marzo de 2022 (Recl. NUM000), que desestimó la reclamación formalizada contra el acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2018 dictado por la AEAT, ordenando por ello la estimación de la solicitud de rectificación formulada para eliminar las ganancias patrimoniales correspondientes al justiprecio por retasación así como los intereses indemnizatorios (art. 56 LEF), por aplicación de los coeficientes reductores previstos en la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia conforme a las pretensiones y pronunciamientos expuestos en el precedente apartado Segundo del presente escrito".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 7 de junio de 2024. En relación con la primera cuestión de interés casacional, afirma que la retasación determina de por sí una alteración en el patrimonio de quien fue expropiado e incorporó a ese patrimonio un derecho de crédito cuyo objeto era el justiprecio expropiatorio.

Señala que hay que partir de considerar el patrimonio del contribuyente para discernir si en su composición ha habido una alteración, porque si ha habido alteración se hace necesario determinar si con ocasión de ella ha tenido lugar una variación en el valor de aquel patrimonio. Y es que las variaciones en el valor patrimonial solo son relevantes a estos efectos si se producen con ocasión de la alteración en la composición del patrimonio.

Considera que la retasación no es consecuencia inexorable del paso del tiempo unido a la falta de pago o consignación, sino *una posibilidad* cuya materialización se hace depender de que el expropiado la active; en definitiva, un verdadero derecho del expropiado, habiéndolo así entendido rectilíneamente la jurisprudencia de esta Sala.

Siendo un derecho del expropiado: a) Es evidente que éste puede ejercerlo, o bien no ejercerlo. b) La norma no produce efecto automático alguno. En particular, el expropiado tiene derecho al justiprecio pendiente de pago y, por tanto, podrá exigir este pago haya pasado el tiempo que haya pasado; tiene derecho a que se le compense el perjuicio irrogado por la mora mediante la liquidación y abono de los intereses devengados. Por tanto, el transcurso del plazo no produce efecto alguno sino el de atribuir al expropiado el derecho a la retasación.

Ahora bien, si se da el presupuesto legal -transcurso del plazo sin pago ni consignación- el expropiado puede ejercer un derecho que la ley le atribuye. Cuando lo hace -como hizo en este caso- da lugar a relevantes consecuencias: a) El derecho de crédito del que era titular se extingue: en términos del art. 35.3 de la LEF, sobreviene la "*caducidad de la valoración*". b) En lugar de ese derecho el expropiado adquiere otro. Consiste, como el anterior, en un derecho de crédito cuyo *quantum* preciso determinar con referencia al valor del bien que en su día fue expropiado. Ahora bien, es un derecho distinto al que hasta entonces tenía: (i) su causa no es la expropiación forzosa, y (ii) el derecho al justiprecio es efecto inexorable (incluso por mandato constitucional) del ejercicio de la potestad expropiatoria, y, sin embargo, el derecho al valor de la retasación no lo es, (iii) lo que se evalúa en la retasación no es la finca en el estado en que estaba al tiempo de la expropiación, sino la finca ya incorporada al patrimonio del beneficiario de la expropiación, conforme al estado jurídico que, ahora, tiene. d) Por tanto, el ejercicio del derecho a la retasación incorpora al patrimonio del expropiado un derecho distinto del que tenía, tanto por razón de la causa de su adquisición (la mora del deudor) cuanto en el objeto cuantitativo de ese derecho (no el valor de la finca que le perteneció sino el valor de la finca cuando ya no le pertenece), un derecho que solo adquiere cuando lo decide y lo solicita. Cita la STS de 7 de junio de 2006 (RC 1409/2003; ECLI:ES:TS:2006:3387).

Afirma que, cuando el expropiado que ve que el justiprecio, transcurrido el plazo legal, no ha sido pagado ni consignado, opta por la retasación, produce efectos en su patrimonio: una indudable alteración, consistente en que el derecho al justiprecio que hasta ese momento ostentaba es sustituido por "un derecho distinto": el derecho de crédito que ha de determinarse ahora, en un nuevo procedimiento y respecto a un objeto que ya no coincide con el que fue valorado para

Síguenos en...

calcular la justa indemnización expropiatoria sino el que ha cambiado, fuera ya del patrimonio del expropiado; al que tiene derecho no por causa de la expropiación sino por causa de la mora del deudor del justiprecio.

Concluye que la recurrente experimentó dos alteraciones patrimoniales, respectivamente aptas para determinar dos ganancias sujetas al IRPF:

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

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

En suma, considera que la respuesta a la primera cuestión de interés casacional debe ser que "[...] a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho, no consistiendo en una nueva valoración de tal ganancia".

Consiguientemente, aduce la inaplicabilidad de los coeficientes reductores a la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión del ejercicio del derecho a la retasación. Es presupuesto de aplicación de este régimen que se trate de ganancias patrimoniales generadas por transmisión de elementos patrimoniales "*adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994*".

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

En relación con los intereses expropiatorios previstos en el artículo 56 de la LEF, esgrime la inaplicabilidad de los coeficientes reductores.

Afirma que no hay que confundir la accesoriedad de un crédito (no cuestionada) con su naturaleza. Con toda normalidad un derecho accesorio de otro no comparte la naturaleza de éste (de hecho, esto es lo habitual). El art. 56 no determina que el justiprecio no deba determinarse tal y como la LEF establece en sus restantes artículos; por más que se dé el supuesto del art. 56 el justiprecio ha de determinarse en un importe determinado "*con arreglo al valor que tengan los bienes o derechos expropiables al tiempo de iniciarse el expediente de justiprecio*" (art. 36.1 LEF); esto sigue siendo así por más que se tarde más de seis meses. Ahora bien, en este caso al derecho al justiprecio se añade otro, distinto aunque accesorio, de causa diferente (la demora), que no se confunde con él sino que es nítidamente diferente. Por tanto, siendo cierto que constituyen ganancias patrimoniales a efectos del IRPF, no corresponden a la transmisión expropiatoria de los bienes expropiados (no son parte del justiprecio) sino a un evento posterior y bien diferente, la demora en la determinación del justiprecio, que justifica una indemnización.

Sostiene que la respuesta a la cuarta cuestión de interés casacional es que, a efectos del IRPF, los intereses regulados en el artículo 56 de la LEF no tienen la consideración de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los bienes expropiados; por consiguiente, no les son de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la LIRPF.

Por último, en relación con la imputación temporal de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación señala que hay que estar a la fecha de la firmeza de la sentencia definitiva, tal como resulta de la aplicación del art. 14.2. a) de la LIRPF.

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

Afirma que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Síguenos en...



Por providencia de 11 de junio de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 4 de diciembre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de marzo de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

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

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

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

Y, por último, esclarecer si los intereses regulados en el artículo 56 de la LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales y, por consiguiente, les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Procedimiento de expropiación forzosa e impugnaciones del justiprecio.

Doña Salvadora adquirió en 1985, por sucesión hereditaria, un 6,25 por ciento de la propiedad proindiviso de las fincas identificadas del siguiente modo: «Un campo en Campanar-Valencia, partida del Pohuet, hoy San Pablo, de 1 hectáreas, 82 áreas y treinta y nueve decímetros cuadrados...».

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

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

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

Esta sentencia fue, a su vez, impugnada en casación para la unificación de doctrina promovido por el Ayuntamiento de Valencia, resuelto por la Sección Sexta de esta Sala, en sentencia de 22 de diciembre de 2010 (rec. 112/2010, ECLI:ES:TS:2010:7241) que declaró no haber lugar al recurso.

Síguenos en...

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

2.2. Solicitud de retasación (art. 58 LEF).

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

El JPE dictó resolución el 10 de marzo de 2010, que fijó el importe de la retasación, impugnado en vía judicial tanto por los propietarios como por el Ayuntamiento. La Sala juzgadora dictó sentencia el 24 de febrero de 2012 (recursos nº 181/2010 y 205/2010) que desestimó el recurso del Ayuntamiento y estimó en parte el de los expropiados, con un incremento del justiprecio derivado de la retasación a un total de 2.079.268,63 euros.

Frente a la sentencia, los interesados dedujeron recurso de casación, que fue estimado por la sentencia de la Sección Sexta de esta Sala de 13 de febrero de 2015 (rec. 2050/2012, ECLI:ES:TS:2015:370) cuyo fallo es del siguiente tenor:

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

Que debemos desestimar el desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia, y debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de Dña. Begoña y otros contra Acuerdo del Jurado de Valencia de 10 de marzo de 2010, en el expediente NUM003, que se anula, debiendo estarse al justiprecio que se fije en ejecución de sentencia, con arreglo a las bases consignadas en el fundamento jurídico sexto de esta nuestra Sentencia».

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

El Ayuntamiento de Valencia interpuso recurso de reposición, desestimado por otro auto de 6 de mayo de 2016 y, posteriormente, recurrido en casación. La sentencia de 19 de febrero de 2018 de la Sección Quinta de esta Sala Tercera (rec. nº 2009/2016, ECLI:ES:TS:2018:533) estimó el recurso de casación, ordenando la retroacción de actuaciones para la fijación del justiprecio atendiendo a las bases de la sentencia de 13 de febrero de 2015.

2.3. Procedimiento de inspección tributaria.

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

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

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

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

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

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

2.4. Solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF, ejercicio 2018.

Los criterios aplicados por la Administración en las liquidaciones del IRPF de 2012 y 2015 fueron, a su vez, aplicados por la Sra. Salvadora en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2018, en la que imputó como ganancia patrimonial, sin reducción por abatimiento, la diferencia reconocida como justiprecio por retasación fijado judicialmente con carácter definitivo, así como los intereses indemnizatorios (art. 56 LEF) reconocidos sobre dicho justiprecio.

El 28 de octubre de 2019, solicitó la rectificación de su autoliquidación del IRPF 2018, planteando las mismas cuestiones que había aducido en los recursos relativos a los ejercicios 2012 y 2015. La solicitud de rectificación fue denegada por resolución dictada por la Administración de Guillem Castro(Valencia) de la AEAT, notificada a la interesada el 20 de julio de 2020.

2.5. Reclamación económico-administrativa.

Frente a la anterior resolución denegatoria, la señora Salvadora formuló reclamación económico-administrativa, desestimada mediante resolución de 15 de marzo de 2022, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

2.6. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la obligada tributaria interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el n.º 692/2022 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y que fue finalmente desestimado mediante sentencia de 7 de marzo de 2023.

La sentencia, en lo que a este recurso interesa, funda su decisión desestimatoria en la de la misma Sala y Sección de 23 de noviembre de 2022 (rec. 310/2022, ECLI:ES:TSJCV:2022:5776) que reproduce en su fundamento jurídico tercero y del que interesa extractar el siguiente fragmento:

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

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

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

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

La citada sentencia es objeto del presente recurso de casación.

2.7. Por último, en el escrito de interposición del recurso de casación objeto de resolución, se precisan los siguientes datos sobre el *íter*tributario del grupo familiar, según sostiene su defensa: "[...] De lo expuesto interesa observar: a) que los expropiados cobraron, en 2000 y 2008, el justiprecio resultante de la tasación, pero no llegaron a cobrar importe alguno del importe fijado

judicialmente el 11 de enero de 2017, por caducidad del justiprecio en aquel procedimiento fijado; y b), que, en ejecución de sentencias dictadas en 2012 y 2015, cobraron dos importes a cuenta del justiprecio resultante de la retasación, más intereses, tanto por la demora en la fijación del justiprecio (art. 56 LEF), como por el retraso en el pago (art. 57 LEF); y c) que tras la fijación definitiva del justiprecio en 2018 se percibió el resto del justiprecio, junto con intereses tanto del art. 56 como del art. 57 LEF, versando todas las cuestiones planteadas en la presente litis sobre el tratamiento tributario que, en el IRPF, ha de darse a las cantidades reconocidas judicialmente a cuenta del justiprecio valorado en el procedimiento de retasación.

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

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

SEGUNDO. Marco normativo.

Recoge el auto de admisión que resultan relevantes, en principio, para el análisis de las cuestiones suscitadas en el presente recurso de casación, las siguientes normas.

1. Los artículos 33.1, 35, la disposición transitoria novena y la disposición final octava de la Ley 35/2006, del IRPF, que disponen lo siguiente:

1.1. El art. 33.1 LIRPF, relativo a *ganancias y pérdidas patrimoniales*, establece:

«1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

1.2. El artículo 35 LIRPF, en relación con las ganancias o pérdidas patrimoniales por transmisión a título oneroso, señala:

«1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

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

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.»

1.3. La disposición transitoria novena regula el régimen aplicable a las ganancias derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, fijando unas reducciones ("coeficientes de abatimiento") aplicables a los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

1.4. La disposición final octava, apartado 2º, que regula la entrada en vigor de la LIRPF, señala: «2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2007 y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo».

2. Asimismo, deberán tenerse en consideración los artículos 35.3, 56 y 58 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa (LEF), que establecen lo siguiente:

2.1. El artículo 35 LEF, y particularmente su apartado 3º, preceptúa:

Síguenos en...

«1. La resolución del Jurado de expropiación habrá de ser necesariamente motivada, razonándose los criterios de valoración seguidos por el mismo en relación con lo dispuesto en esta Ley.

2. Esta resolución, que se notificará a la Administración y al propietario, ultimaré la vía gubernativa y contra la misma procederá tan sólo el recurso contencioso-administrativo.

3. La fecha del acuerdo constituirá el término inicial para la caducidad de la valoración establecida en el artículo 58 de esta Ley».

2.2. El artículo 56 LEF, inserto en el Capítulo V del Título II de la Ley, bajo la rúbrica "*Responsabilidad por demora*", señala:

«Cuando hayan transcurrido seis meses desde la iniciación legal del expediente expropiatorio sin haberse determinado por resolución definitiva el justo precio de las cosas o derechos, la Administración expropiante culpable de la demora estará obligada a abonar al expropiado una indemnización que consistirá en el interés legal del justo precio hasta el momento en que se haya determinado, que se liquidará con efectos retroactivos, una vez que el justiprecio haya sido efectuado».

2.3. A su vez, el artículo 58 LEF, inserto también en el referido capítulo, en la redacción original aplicable *ratione temporis*, disponía:

«Si transcurrieran dos años sin que el pago de la cantidad fijada como justo precio se haga efectivo o se consigne, habrá de procederse a evaluar de nuevo las cosas o derecho objeto de expropiación, con arreglo a los preceptos contenidos en el capítulo tercero del presente título.»

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala en relación con las tres primeras cuestiones de interés casacional. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia núm. 1777/2024, de 7 de noviembre de 2024 (rec. cas. 2440/2023).

Este recurso de casación, en relación con las tres primeras cuestiones de interés casacional, plantea las mismas cuestiones jurídicas ya resueltas en la sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 1777/2024, de 7 de noviembre (rec. cas. 2440/2023), a la que le han seguido las SSTs núm. 1791/2024, de 8 de noviembre (rec. cas. 1165/2023), núm. 1837/2024, de 18 de noviembre (rec. cas. 1161/2023) y núm. 9/2025, de 14 de enero (rec. cas. 846/2023), ésta última en relación con la misma recurrente, doña Salvadora, IRPF ejercicios 2012 a 2015, cuyos recursos coinciden en que se plantean por un mismo grupo familiar, lo que hace que las circunstancias del *iter* administrativo y procesal y de las cuestiones jurídicas suscitadas sean idénticas.

Dada esa sustancial igualdad entre los citados recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión *in toto* a lo allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto.

Se ha dicho en la STS de 7 de noviembre de 2024, cit.:

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

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

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

- La segunda, motivada por la solicitud de la retasación, en ejercicio de un derecho que la ley atribuye al expropiado, en la que el nuevo derecho de crédito reemplazó al derecho al justiprecio. Por tanto, y según la Administración recurrida, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación de la finca, y no consiste en una nueva valoración de tal ganancia.

2. Para dar respuesta a la primera cuestión de interés casacional, debemos partir de la regulación legal de la expropiación forzosa y su conexión con el concepto jurídico de alteración patrimonial. En tal sentido, es muy esclarecedora la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de septiembre de 2004 (recurso de casación en interés de la Ley nº 54/2003).

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

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

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

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

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

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

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

Para que el aumento de valor dé lugar a un incremento o disminución patrimonial es preciso que se realice; es decir, que exista un hecho, acto o negocio jurídico, formalizado con otros agentes económicos o personas, que constate el aumento de valor, que le dé certidumbre, transformando lo que es un puro juicio valorativo ideal en un hecho real. Pues bien, todo aquello que constate tal aumento de valor es una alteración patrimonial.

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

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

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

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

Síguenos en...

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

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

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

4.La expropiación forzosa, como figura jurídica o como procedimiento, dimana de una potestad atribuida por el ordenamiento jurídico, cuando concurre utilidad pública o interés social, ya sean las administraciones públicas o terceros los beneficiarios de dicha expropiación, por la que se priva coactivamente de la propiedad o de otros derechos, constitucionalmente amparados en el artículo 33 CE, ya sean personas privadas o públicas o entes sin personalidad las expropiadas de dichos bienes, bajo el amparo que ese mismo precepto de la Constitución alberga en el artículo 33.3 CE.

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

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

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

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

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

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

Pues bien, es en el último de los artículos del Capítulo V del Título II de la LEF donde se recoge la tercera de las demoras y a su vez, la materia objeto de este recurso de casación, en la escueta regulación de la LEF, en cuyo artículo 58, dentro del capítulo relativo a las *responsabilidades por demora* (Título II, capítulo V), dispone, en la redacción *ratione temporis* aplicable al presente caso: "*Si transcurrieran dos años sin que el pago de la cantidad fijada como justo precio se haga efectivo o se consigne, habrá que proceder a evaluar de nuevo las cosas o derechos objeto de expropiación, con arreglo a los preceptos contenidos en el capítulo III de este título*".

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

Síguenos en...

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

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

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

6. A partir de esta sucinta regulación, la sentencia de esta Sala, antigua sección 6ª, de 9 de febrero de 2015 (recurso nº 2722/2012), aborda dogmáticamente la figura de la tasación, del siguiente modo:

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

Expuesto tal criterio y siguiendo las pautas interpretativas de la jurisprudencia de esta Sala, debemos centrarnos en el contenido obligacional derivado de la expropiación, que es conceptualizado de la manera que sigue según la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2012 (rec. nº 5700/2010):

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

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

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

Por otra parte, la retasación se configura como una garantía para el expropiado, ante la demora en la efectividad o pago del justiprecio, con la finalidad de que el mismo sea adecuado a la realidad patrimonial que se entiende afectada por el transcurso de dicho plazo y que exige una nueva valoración de los bienes y derechos expropiados. Como señala la sentencia de 17 de mayo de 1994 , "la retasación - Sentencia de 8 marzo 1991 - es una figura jurídica de marcado corte garantista en beneficio del expropiado, no tratándose de un mecanismo sancionador a la Administración en razón de su inactividad sino que incorpora una garantía en favor del expropiado, siendo claro que lo tutelado es la lesión del expropiado consistente en no haber recibido el justiprecio señalado en dicho plazo, con independencia de la causa de la demora, tanto si ésta es debida a la mera inactividad administrativa como a la equivocación o error al pagar a otra persona ...". En el mismo sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2005 señala que "esta Sala viene declarando últimamente, entre otras, en sentencias de dieciocho de abril y treinta y uno de diciembre de dos mil - recursos de casación 29/1996 y 8177/1998 -, que la figura de la retasación instituida en el artículo 58 en relación con el 35.3 de la Ley de Expropiación Forzosa , como supuesto de caducidad del justiprecio por haber transcurrido más de dos años desde que fue fijado administrativamente sin haber sido satisfecho, responde a la

necesidad de evitar que el paso del tiempo y la erosión inflacionaria alteren la relación patrimonial existente entre los bienes expropiados y la indemnización establecida como compensación por su pérdida".

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

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

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

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

- Ello supone, por lo tanto, que el pago de dicho justiprecio inicial, más allá del plazo de dos años de caducidad, tenga lugar antes o después de la revisión jurisdiccional, no produce en principio y por sí solo el efecto extintivo de la obligación de indemnizar exigida en el art. 33.3 de la Constitución y regulada en la Ley de Expropiación Forzosa, pues la declaración ex lege de caducidad lo priva de la condición de indemnización correspondiente prevista constitucionalmente como contenido de dicha obligación, abriendo simultáneamente el derecho del expropiado a la exigencia de la determinación de un nuevo justiprecio, que es lo que la retasación supone. Dicho de otro modo, el justiprecio caducado ya no representa la indemnización en las condiciones exigidas por la ley como contenido de la obligación derivada de la expropiación y, por lo tanto, su abono y percepción no produce por sí mismo el efecto extintivo de la misma, como parece sostenerse en la sentencia recurrida. No está demás señalar al respecto que la ley no exige, como condición para hacer efectiva la retasación, la renuncia al abono del justiprecio caducado, lo que es perfectamente entendible en cuanto supondría una carga para el expropiado que vería retrasada la percepción de cantidad alguna hasta el resultado de la retasación. Por eso la jurisprudencia establece con carácter general que solicitud de retasación no puede quedar enervada por el sólo hecho de admitir el pago del precio fijado administrativamente (Ss. 7-2-2002 , 6-2-2007).

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

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

Dicho de otro modo, ni el carácter garantista que, en favor del expropiado, contiene su derecho legal a la retasación, ni el hecho de que el derecho a ejercerla nazca con posterioridad a la transmisión del bien expropiado -a la constatación de la demora en el pago o consignación del justiprecio fijado-, permiten desvincular ese justiprecio que mediante la retasación se determina de nuevo de la alteración que el patrimonio del expropiado sufre como consecuencia de la privación coactiva de sus bienes o derechos en que consiste la expropiación, por la que se intercambia un bien o derecho por la indemnización, cuyo importe se cuantifica en el procedimiento de retasación. Ese esquema, pues, indemnizatorio de la privación patrimonial, no cambia cuando la cuantificación del justiprecio se efectúa, en ciertos casos, por vía de retasación. Así, la retasación forma parte del mismo procedimiento que la ley establece para la expropiación, todo él concebido como garantía jurídica del expropiado frente a la expropiación forzosa, basada en la potestad que habilita a la Administración pública para la privación singular de bienes y derechos de contenido patrimonial, cuyos perfiles esenciales se contienen en el artículo 33.3 de la Constitución Española.

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

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

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

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

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

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

Tal es así porque, como tiene dicho este Tribunal Supremo, con independencia de los problemas que la determinación tardía del justiprecio plantea para la imputación temporal de la ganancia, "*hay que entender que la ganancia se produce cuando se procede a la ocupación y no*

cuando se reconoce o se paga el justiprecio" (STS de 12 de julio de 2017, recurso 1647/2016), lo que se declara sin menoscabo de la determinación litigiosa final de aquél.

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

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

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

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

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

La respuesta a la tercera cuestión, reiteramos, es un corolario de la que ha sido dada a la primera: si no hay más alteración patrimonial que la causada por la expropiación -y no una distinta posterior-, entonces es de aplicación el régimen que la LIRPF estableció con carácter transitorio, dada la fecha, no controvertida, de adquisición *mortis causae* de la finca por los luego expropiados. La disposición transitoria novena de la LIRPF (*sobre determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994*) se abre en su apartado 1 con la siguiente frase (que no se ha alterado desde la redacción original a la actualmente vigente):

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

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

La propiedad del inmueble se transmite con la ocupación y en los ejercicios posteriores, en que se reconocen administrativa o judicialmente importes añadidos del justiprecio (sea de la inicial tasación o de la retasación), se imputan importes de la misma ganancia patrimonial a la que resultan de aplicación los coeficientes reductores determinados en el momento de la transmisión. Por ello, a pesar de que la fijación del justiprecio mediante retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, que es la tesis de la sentencia que secunda la adoptada por la Administración, debe ser minorado el importe de la ganancia por aplicación de tales reducciones previstas en la disposición transitoria novena, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha, lo que no es objeto de polémica en este asunto.

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

Síguenos en...

En este punto, que examina el problema jurídico de cuál sea el periodo al que debe venir referido el gravamen en IRPF de la ganancia patrimonial a que nos estamos refiriendo, hemos de comenzar recordando la doctrina derivada de la citada sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 1137/2016), en relación con la imputación temporal en casos de determinación del justiprecio litigioso en vía administrativa o judicial:

"[...] Pero en los casos en que, como sucede en el aquí analizado, la cantidad recibida inicialmente como justiprecio es objeto de recurso, cuya resolución determina que su importe se incremente, la diferencia entre el valor admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado y el fijado definitivamente en vía administrativa o judicial no debe imputarse fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo sino que se entenderá devengada en el mismo ejercicio en que se dicta la resolución, administrativa o judicial, que resuelva el litigio entre la Administración expropiante y el sujeto expropiado. Así, en el caso concreto contemplado, fue el 6 de noviembre de 2006 cuando tuvo lugar la fijación definitiva del justiprecio- 434.525,08 euros por parte del Jurado Provincial de Expropiación forzosa. El Ayuntamiento de Santiago, el 20 de octubre de 2008, acordó abonar a T.B. la diferencia entre el justiprecio finalmente fijado y el importe recibido a cuenta el 23 de octubre de 2003 (215.282,54), esto es, 208.969,54, cantidad que deberá entenderse obtenida en el periodo impositivo en que sea firme la resolución que determine el importe definitivo del justiprecio, por lo que en este caso resultaba procedente incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 la nueva renta generada como consecuencia del señalamiento definitivo del justiprecio. Es, pues, al ejercicio 2006 al que debe imputarse el ingreso producido. Es el momento en que la resolución se dicta el que debe tomarse como periodo al que imputar este incremento patrimonial diferido. Imputar este incremento o ganancia obtenida en la contienda mantenida con la Administración al periodo en que se devengó el tributo equivaldría a que la Administración Tributaria se viese impedida de regularizar los incrementos patrimoniales que en estos casos, no infrecuentes ciertamente, obtuvieron los expropiados. A la Administración no podía reconocérsele el nacimiento a su favor de un derecho al cobro de lo que le correspondiese por el Impuesto sobre Sociedades sobre un incremento de patrimonio que no se operó hasta el 6 de noviembre de 2006".

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

Iniciemos la respuesta por este último alegato. Recientemente, sobre los cambios de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hemos dicho lo siguiente en nuestra sentencia de 26 de junio de 2024, recurso nº 7664/2022:

"...carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal. Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima".

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

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

Es cierto que dicha sentencia alude a la fijación del justiprecio, pero nada impide aplicar el mismo criterio a la retasación, de la misma forma que también rige para los intereses de demora por retraso en la fijación del precio. De no ser así, tendría que haber una doctrina simultánea, pero distinta en su criterio, para cada uno de los supuestos que se presentasen en la realidad, lo cual

es totalmente inadmisibles, al margen de que acaecería la prescripción de la facultad liquidatoria de la Administración sin posibilidad de determinar la deuda, aun sujeta a controversia o litigio, con evidente desconocimiento de la *actio nata*.

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

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

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

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

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

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

SIXTO.-Jurisprudencia que se establece.

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

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

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

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

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 7 de noviembre de 2024 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto respecto de las tres primeras cuestiones de interés casacional, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Criterio de la Sala en relación con los intereses expropiatorios.

1. Tal como advirtió el auto de admisión de 28 de febrero de 2024, este recurso de casación plantea una cuestión añadida, no examinada en las sentencias citadas, que es la relativa a la aplicabilidad de los coeficientes de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF a las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses expropiatorios previstos en el artículo 56 de la LEF. Cuestión que, como se indica en el escrito de interposición, fue planteada en la demanda (FD 3º), pero quedó imprejuizada.

2. Sostiene la recurrente que se trata de una ganancia patrimonial *derivada* de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. A su juicio, son la actualización del justiprecio al valor en el momento en que aquel se determina. Y dado su carácter de crédito accesorio derivado de su actualización por la demora en la fijación del justiprecio, derivan -como éste- de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les resulta de aplicación la DT 9ª de la Ley del IRPF.

3. Esta Sala en la STS de 12 de abril de 2010 (rec. casación 4773/2003), cuyas reflexiones se confirman en las más recientes SSTS 1750/2020, de 16 de diciembre (rec. casación 6088/2019) y 305/2021, de 4 de marzo (rec. casación 6166/2019), a las que nos vamos a referir, ya se pronunció sobre los intereses indemnizatorios del art. 56 LEF, en los siguientes términos:

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

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

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

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

A la vista de lo expuesto, no cabe duda de que el **devengo de los intereses indemnizatorios del art. 56 de la L.E.F.** se produce el 30 de octubre de 1990, puesto que en esta fecha se acepta por el expropiado el justiprecio, lo que lleva automáticamente aparejado el abono de la indemnización de intereses del art. 56. (...) Esto es así porque el interés percibido con arreglo al art. 56 de la L.E.F. supone un mecanismo de actualización del justiprecio ya que el precio de la expropiación debe referirse al momento de iniciación del expediente expropiatorio. El tiempo de iniciación del expediente de justiprecio determina la fecha a la que hay que referir el valor de

los bienes a tasar conforme al art. 36 de la L.E.F. No sería justo que la demora de la Administración expropiante en la fijación del justiprecio, cuando es la culpable del retraso, la sufriera el expropiado sin indemnización o compensación alguna; el legislador pretende que el titular de los bienes expropiados perciba el equivalente real al valor de los mismos.

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

Nos interesa resaltar de la citada doctrina dos consideraciones, una que los intereses devengados por la expropiación del art. 56 se califican como crédito accesorio que se devenga por ministerio de la ley; y una segunda consistente en el reconocimiento explícito de la regla general de la exigibilidad, de suerte que tributariamente no pueden exigirse el impuesto por la ganancia patrimonial hasta que aquellos no sean susceptibles de liquidación, que se ha de producir al momento del pago del justiprecio. [...]

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

4. Pues bien, partiendo, como se ha expuesto, de la naturaleza de los intereses indemnizatorios del artículo 56 LEF como "*crédito accesorio*" derivado de su actualización por la demora en la fijación del justiprecio y partiendo, igualmente, de que, conforme a la sentencias ampliamente reseñadas, es presupuesto de aplicación del régimen transitorio (DT 9ª LIRPF) que se trate de ganancias patrimoniales generadas por transmisión de elementos patrimoniales -por expropiación- que hubieran sido *adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994*, en nuestro caso por título sucesorio, caso en el que se hallaba la finca expropiada, la conclusión que se alcanza es que estos intereses indemnizatorios, como crédito accesorio derivado de la actualización por demora en la fijación del justiprecio, derivan, al igual que éste, de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les resulta de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria examinada.

En efecto, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la expropiación, que determina la alteración patrimonial producida - consistente en sustituir en el patrimonio la finca por el derecho al justiprecio-, abarca no solo el justiprecio sino también los intereses del art. 56 LEF que, como crédito accesorio, se van devengando por ministerio de la ley hasta el momento en que se fija el justiprecio.

5. En suma, los intereses indemnizatorios del artículo 56 LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial *derivada* de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

QUINTO. Doctrina jurisprudencial.

1. En relación con las tres primeras cuestiones de interés casacional, se reitera la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala y Sección en las SSTS núm. 1777/2024, de 7 de noviembre (rec. cas. 2440/2023), 1791/2024, de 8 de noviembre (rec. cas. 1165/2023), 1837/2024, de 18 de noviembre (rec. cas. 1161/2023) y 9/2025, de 14 de enero (rec. cas. 846/2023), en los siguientes términos:

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

2) La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, del modo establecido en las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), por las que el incremento reconocido en la resolución -

Síguenos en...

administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.

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

2. En relación con la cuarta cuestión de interés casacional su respuesta deber ser que los intereses indemnizatorios del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, en lo que respecta a los motivos a los que hemos dado respuesta en la primera, tercera y cuarta cuestión de interés casacional contenidas en los anteriores fundamentos jurídicos.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

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

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de doña Salvadora, contra la sentencia núm. 258/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 692/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar en parte el recurso nº 692/2022, deducido por la citada recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2022, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2018, con anulación de tales actos, en lo relativo a la procedencia de aplicar a la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la expropiación, que abarca el justiprecio y los intereses indemnizatorios del artículo 56 LEF, los coeficientes reductores establecidos en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desestimándolo en todo lo demás.

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

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

