

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054652

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de junio de 2014

Vocalía 6.^a

R.G. 834/2011

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. Expropiación forzosa. Imputación temporal de los intereses reconocidos por sentencia firme que aumenta el importe de justiprecio. El mayor justiprecio determinado por el Tribunal debe imputarse al periodo impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza. La prescripción de una renta no puede depender del tiempo que los Tribunales de Justicia tarden en resolver una determinada controversia tributaria, ya que en este caso, la mayor parte de las rentas percibidas como consecuencia de una decisión judicial quedarían exentas de tributar al transcurrir más de cuatro años desde el inicio del proceso, lo cual atentaría contra los más elementales principios de la justicia tributaria. Se corrige así el criterio sentado en la Resolución TEAC, de 18 de marzo de 2003, RG 2959/2000 (NFJ014228), que resolvió un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que indicó que dichos intereses procede imputarlos al periodo impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono por la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 41 y 56.
RD 1841/1991 (Rgto IRPF), art. 14.
Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 14, 27, 31, 32, 33, disp. trans. novena y disp. final séptima.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 33, 105, 179, 183 y 214.
Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 79.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 75 y 76.
Código Civil, arts. 1.214 y 1.282.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Constitución Española, art. 31.
Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa), arts. 24, 25, 29 y 52.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (05/06/2014), este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto en segunda instancia, el recurso de alzada interpuesto por Don ... en representación de DON A, con domicilio a efectos de notificaciones en el del representante, en ..., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de Septiembre de 2010, en las reclamaciones económico administrativas acumuladas nº 28/13154/07, 28/13155/07 y 3393/08 interpuestas frente a liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios de 2002 y 2003 y sanción relativa al ejercicio de 2002 y cuantía la mayor de 249.892,42 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en concreto, actas incoadas, informes de disconformidad y acuerdos de liquidación se desprende lo siguiente:

Con fecha 4 de abril de 2007, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó al interesado acta modelo A02 nº ... por el ejercicio de 2002, y, acta nº ... por el IRPF correspondiente al ejercicio de 2003, haciéndose constar en las mismas que la fecha de inicio de las actuaciones fue el 03/05/2006 y que del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 6 días conforme al artículo 104 de la LGT.

Tras las actuaciones de comprobación, los datos declarados han sido objeto de las siguientes modificaciones:

Ejercicio de 2002: Con fecha 3 de diciembre de 2002 el Tribunal Supremo dictó sentencia parcialmente estimatoria en el recurso de casación nº 3976/2000 interpuesto por el contribuyente junto con sus cuatro hermanos sobre el justiprecio de las 13 fincas que se relacionan expropiadas por AENA en 1994 para el desarrollo de la nueva zona aeroportuaria, 1ª fase del Aeropuerto Madrid Barajas: fincas nº expediente AENA: 035-036, 056, 058, 068, 072-074, 122, 148-149, 166, 170 y 176. Según los expedientes expropiatorios de estas fincas, todas ellas eran objeto de explotación agrícola directa por parte de sus propietarios en el momento de la ocupación, de acuerdo con el siguiente detalle: cultivo actual: barbecho, salvo las fincas nº AENA 56, 122 y 149 en que consta "ninguno"; sistema de explotación: directo. Sin embargo dichas fincas están incluidas en la solicitud de ayudas presentada por **X, C. B.** de fecha 23 de marzo de 1993, en la relación de parcelas agrícolas para las que se solicita ayuda.

Las actas previas de ocupación se extendieron el 23 de julio de 1993, las actas de ocupación fueron de fecha 27 de julio de 1994 y finalmente, con fecha 27 de diciembre de 1994 se extienden las correspondientes actas de pago.

El 3 de febrero de 2003 la Sala de lo Contencioso Administrativo del T.S. dictó auto de rectificación de error de cálculo padecido en la sentencia de 03/12/2002.

En ejecución de esta sentencia AENA abonó el 27/05/2003: 870.430,89 € para cada uno de los hermanos en concepto de diferencia entre el justiprecio fijado por la sentencia del T.S. y las cantidades previamente abonadas a los expropiados. Además, 464.291,41 € para cada uno de los hermanos en concepto de interés de demora en el pago del justiprecio devengados desde el 27/09/1994 hasta el 27/05/2003, fecha de su pago.

El contribuyente no incluyó en su declaración del IRPF de 2002, cantidad alguna derivada de la renta procedente de la fijación del justiprecio por parte del T.S., ni presentó declaración complementaria alguna correspondiente al año 1994, por el mismo concepto.

Con la misma fecha de 3 de diciembre de 2002 el Tribunal Supremo dictó sentencia parcialmente estimatoria en el recurso de casación nº 2352/2000 interpuesto por el contribuyente junto con sus cuatro hermanos sobre el justiprecio de las fincas que se relacionan nº 506, 509 y 532 expropiadas por AENA en 1994 para el desarrollo de la nueva zona aeroportuaria, 1ª fase del Aeropuerto Madrid Barajas. Según los expedientes expropiatorios de estas fincas, todas ellas eran objeto de explotación agrícola directa por parte de sus propietarios en el momento de la ocupación, de acuerdo con el siguiente detalle: cultivo actual: labor; sistema de explotación: directo. Las actas previas de ocupación se extendieron el 27 de septiembre de 1994, dándoles, el representante de la Administración conjuntamente con el de AENA y la propiedad, el carácter de actas de ocupación, y, finalmente, con fecha 31 de marzo de 1995 se extienden las correspondientes actas de pago.

En ejecución de esta sentencia AENA abonó el 27/05/2003: 291.321,05 € para cada uno de los hermanos en concepto de diferencia entre el justiprecio fijado por la sentencia del T.S. y las cantidades previamente abonadas a los expropiados. Además, 155.391,85 € para cada uno de los hermanos en concepto de interés de demora en el pago del justiprecio devengados desde el 27/09/1994 hasta el 27/05/2003, fecha de su pago.

Tampoco el contribuyente incluyó en su declaración del IRPF de 2002, cantidad alguna derivada de la renta procedente de la fijación del justiprecio por parte del T.S., ni presentó declaración complementaria alguna correspondiente al año 1994, por el mismo concepto.

Todas las fincas citadas a que se refieren ambos recursos de casación fueron adquiridas por el contribuyente, por quintas partes junto a sus hermanos, por fallecimiento de su padre ocurrido el 31-7-1974 según escritura de protocolización y aprobación de operaciones de testamento causada al fallecimiento de **D. B.**

Según manifestaciones de la representación recogidas en Diligencia nº 3: *"La actividad de la agricultura se desarrolló en forma de comunidad de bienes denominada **X, C.B.** con NIF: ..., cesando totalmente en dicha actividad el 31 de octubre de 1993.*

Posteriormente la actividad de agricultura, tanto de tierras propias como de tierras ajenas, se desarrolló a través de una sociedad anónima denominada Y, S.A. quien cuenta con los elementos personales y materiales para el desarrollo de la actividad y ha sido la que ha solicitado y tramitado las ayudas públicas a cultivos herbáceos.

Por tanto, desde el 31 de octubre de 1993, el contribuyente no ha desarrollado la actividad agrícola sobre las fincas de su propiedad, considerándose que se ha producido la desafectación simultánea desde esta fecha, por haberse producido el cese total en la actividad de la agricultura ejercida, como hemos dicho, a través de la comunidad de bienes."

Para justificar este hecho, el contribuyente aportó la siguiente documentación:

- Fotocopia de Modelo 036 de Declaración Censal presentado el 19 de noviembre de 1993 ante la Delegación de Hacienda de Madrid (Administración de Alcobendas) por **D. A** como apoderado de **X, C.B.** (NIF: ...) en el que señala, como causa de presentación, "cese", fecha de cese efectivo: 31-10-93 y causa: "cese actividad".

- Contrato privado, con fecha 2 de noviembre de 1993 entre **D. C, Dña D., Dña. E, D. F y D. G** de una parte y **D. H** de otra, los primeros en su propio nombre y derecho, como arrendadores y el segundo, en nombre y representación de la Sociedad **Y, S.A.** que interviene como arrendataria.

- Documentación justificativa de actividad agrícola desarrollada por **Y, S.A.**, de 1994 a 2004; Solicitudes de ayuda a "superficies" dirigidas al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación correspondientes a los años 1993 y 1994; Solicitudes de ayuda a "superficies" dirigidas a la Comunidad de Madrid correspondientes a los años 1995 a 2003; Contrato de trabajo de 19 de junio de 1996, alta en la seguridad social y Modelo 190 año 2001 a 2003 referido a **D. I**; Permiso de circulación y seguro del tractor agrícola Ficha del mayor de la cuenta de maquinaria del año 1998 al 2003 y factura que ampare los asientos; Factura de compra de tractor de fecha 28-09-1998 y documentación relativa a éste; Documentación relativa a la solicitud de ayudas agrarias (de los años 2000 a 2003) y de pago de los años 1995 a 2004, salvo, 1998.

Sobre la base de ello, el contribuyente ha considerado que (Diligencia nº 15): *"Los importes percibidos como consecuencia del pago de las Sentencias del Tribunal Supremo, tanto por justiprecio como por intereses, deben tratarse como ganancias patrimoniales de bienes no afectos, a los que se aplican los coeficientes reductores, pudiendo llegar a estar no sujetos por aplicación de la Ley 18/1991, al haberse cesado definitivamente en la actividad agrícola desarrollada por la comunidad de bienes con fecha 19 de noviembre de 1993."*

La Inspección considera que en ambos procedimientos de expropiación (a las que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo recursos de casación ya citados números 3976/2000 y 2352/2000) la alteración patrimonial se produce en 1994, siendo aplicable la ley 18/1991 y su Reglamento.

- En la expropiación de las 13 fincas a las que se refiere el Recurso 3976/2000, el 27 de julio de 1994, fecha de las correspondientes actas de ocupación. Considera aplicable aquí la regla general, que en el caso de elementos patrimoniales transmitidos en virtud de expropiación forzosa, supone que la alteración patrimonial debe considerarse producida cuando fijado y pagado el justiprecio se procede a la correspondiente ocupación del bien expropiado.

- En la expropiación de las 3 fincas a las que se refiere el Recurso 2352/2000, el 29 de septiembre de 1994, fecha de las correspondientes actas previas de ocupación, que como en ellas se señala, son también actas de ocupación. En este caso la regla general se rompe, al tratarse de un supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia, ya que existe un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado, y la propia acta previa de ocupación se indica que éstas tienen el carácter de acta de ocupación. En este caso, la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, cuando realizado el depósito previo, se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio.

En ese momento de la alteración patrimonial se produce el devengo del impuesto relacionado con el justiprecio fijado inicialmente,

Sin embargo, respecto a la imputación del mayor importe del justiprecio, la Inspección, basándose en lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Final Séptima de la ley 40/1998 que señala que: *"A efectos del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha 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."*, invoca el artículo 14.2 a) de la ley 40/1998 del IRPF para imputarlos al periodo impositivo en el que la resolución judicial adquiere firmeza.

Así pues, a la cantidad pendiente de imputar correspondiente al justiprecio de las fincas expropiadas en el año 1994 fijado por las dos sentencias de los recursos de casación, les será de aplicación, en virtud de la Disposición Final Transcrita, la Ley 40/1998 en vigor en ese momento

La inspección niega la aplicación de los coeficientes de abatimiento, ya que considerar, según extensos argumentos que después se analizarán, que no se ha producido el cese en el ejercicio de la actividad agrícola por parte del contribuyente.

Tras valorar las extensas alegaciones al acta realizadas por el reclamante,, el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección dictó con fecha 11 de junio de 2007 acuerdo de liquidación, rectificando los intereses de demora y ascendiendo la deuda tributaria total, comprensiva de cuota e intereses de demora a 249.562,42 €. Dicho acuerdo fue notificado el 13 de junio de 2007 según acuse de recibo de diligencia de notificación de la AEAT obrante en el expediente.

Ejercicio de 2003: Tras efectuar las mismas consideraciones que en el acta incoada respecto al ejercicio de 2002 sobre los elementos fácticos acaecidos, se indicó en la propuesta inspectora que en relación con la ejecución de las sentencias referenciadas del T.S. derivadas de los recursos de casación números 3976/2000 y 2352/2000 interpuestos, el contribuyente incluyó en su declaración del ejercicio de 2003 la información de haber recibido las cantidades de 464.219,41 € y 155.391,85 € correspondientes a los intereses de demora, pero sin incorporarlos a su base imponible. De acuerdo con la resolución del TEAC 2959/2000 en la que se hizo constar

que: “los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa procede imputarlos al periodo impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono”, los intereses de demora derivados de ambas sentencias han de imputarse al ejercicio de 2003, ya que según documentación obrante en el expediente se reconocieron por parte del Ministerio de Fomento el 25-04-2003.

El contribuyente reprodujo las alegaciones ya efectuadas respecto del acta de 2002 añadiendo que los intereses de demora por el retraso en el pago del justiprecio de la expropiación son parte de la ganancia patrimonial que de forma global genera aquélla, por lo que deben recibir el mismo tratamiento fiscal, el correspondiente a bienes no afectos a actividades económicas.

Finalmente, con fecha 11 de junio de 2007 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo de liquidación, rectificando los intereses de demora, y ascendiendo la deuda tributaria total, comprensiva de cuota e intereses de demora a 106.514,64 €. Se hizo constar que la única cuestión a resolver debe ser la relativa al tratamiento tributario que deben recibir los intereses de demora correspondientes al justiprecio a percibir por el obligado tributario como consecuencia de las sentencias del T.S. referenciadas, cuestión que constituye el único objeto del acta de inspección relativa al IRPF de 2003. Considera, con invocación de consulta de la DGT y de resolución del TEAC nº 2959/2000 de 18/03/2003, que los intereses de demora objeto de la presente regularización deben tratarse como una ganancia patrimonial diferenciada de la alteración de patrimonio producida por la expropiación, no pudiendo ser objeto de la reducción prevista en la Disposición Transitoria Octava de la ley, y, debiendo integrarse por su importe íntegro en la parte especial de la base imponible, de forma que, como según documentación obrante en el expediente los intereses se reconocieron, por el Ministerio de Fomento, en fecha 25/04/2003, deben imputarse al IRPF de 2003.

Dicho acuerdo fue notificado el 13 de junio de 2007 según se deduce del expediente.

Segundo:

El 6-03-2007, se autoriza por el Inspector-Jefe de la Oficina Técnica la iniciación e instrucción de expediente sancionador por infracción tributaria en base a los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección y que motivaron la incoación del acta incoada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2002.

En fecha 27-08-2007, se notifica al interesado acuerdo en el que se califica su conducta de infracción tributaria grave, se propone sanción graduada en el 75% de la cuota no ingresada (50% sanción mínima incrementada en 25 puntos porcentuales por ocultación), una vez efectuada la comparativa entre los regímenes sancionadores establecidos en las Leyes 230/1963 y 58/2003, ambas Generales Tributarias, resultando más beneficiosa la resultante de aquella primera Ley, y se comunica la apertura del preceptivo plazo de puesta de manifiesto del expediente y formulación de alegaciones. Presentadas éstas, la Oficina Técnica confirma la sanción propuesta por el importe de referencia, mediante acuerdo de 14-01-2008, notificado al interesado el 23-01-2008.

El acuerdo sancionador se motiva acreditando la comisión de la conducta típica, y la concurrencia de culpabilidad, afirmando que “(...) al no haber declarado las ganancias patrimoniales derivadas del mayor justiprecio fijado por los Tribunales consecuencia de la expropiación por el organismo público AENA de varias fincas de su propiedad afectas a una actividad económica..

No puede alegarse en el presente expediente, en contra de la opinión del interesado, ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el punto cuarto del artículo 77 de la Ley 230/1963, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, (...) Así, en cuanto a la prescripción de la renta derivada del mayor justiprecio, el art. 14.2.a) de la Ley 40/1998, del IRPF, establece claramente que los importes no satisfechos pendientes de resolución judicial, una vez percibidos, deben imputarse al periodo impositivo en que aquélla adquiera firmeza, criterio reiteradamente confirmado por la doctrina de la Dirección General de Tributos (v. gr., en respuesta a consultas núms: V0875-05 y V0444-06).(...) En relación con la no procedencia de aplicar los coeficientes reductores al mayor justiprecio devengado, (...) Tampoco puede resultar interpretable la afectación o no de las fincas transmitidas a una actividad económica, por cuanto se trata de una cuestión de hecho que la Inspección considera indubitada en el sentido de considerarlas afectas a una actividad de explotación agrícola. Que el contribuyente (junto con sus hermanos) alquilase dichas fincas, poco antes de producirse la expropiación, a una sociedad constituida por ellos mismos no implica la desafectación de las fincas, sino, por el contrario, la existencia de una actuación tendente a eludir la carga tributaria que en derecho le corresponde derivada de la transmisión de aquéllas. (...)

Tercero:

Disconforme el interesado con dichos acuerdos de liquidación y sanción, promovió reclamaciones económico administrativas números 28/13154/07 y 28/13155/07 contra los acuerdos de liquidación y número 3393/08 contra el acuerdo sancionador ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que procedió a su acumulación.

Manifiesta, en síntesis, en trámite de alegaciones, respecto de la liquidación del ejercicio de 2002:

- Inexistencia de una actividad en las fincas objeto de expropiación, desde la fecha de cese de actividad de la comunidad de bienes, 30-10-1993, por lo que desde entonces quedaron desafectadas. Se aporta la siguiente documentación:

- cese en la actividad económica documentado en la declaración censal de cese en la actividad (modelo 036) de fecha 19 de noviembre de 1993.

- certificación expedida por el presidente de la Asociación de Agricultores de San Sebastián de los Reyes de fecha 10 de noviembre de 2005 de que no constaba explotación agrícola realizada por el reclamante desde 1993 ni en San Sebastián de los Reyes ni en Alcobendas.

- Informe de Vida laboral de la Tesorería General de la Seguridad Social

- Certificado negativo de la Dirección General de Agricultura de la Comunidad de Madrid de no haber solicitado ayudas a superficies

- Certificado del Ayuntamiento de Alcobendas de no figurar como titular de ningún vehículo clasificado como tractor

- Certificado del Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes de no figurar como titular de ningún vehículo calificado como tractor.

Por consiguiente procede la aplicación de los coeficientes correctores y no obligación de declarar la ganancia patrimonial.

En cuanto a la imputación temporal y devengo del Impuesto, el devengo se produjo en 1995, en que se fija el justiprecio, y no en el año 2003, fecha en que devienen firmes las sentencias del Tribunal Supremo, año en el que sí se declaró la alteración patrimonial.

Respecto de la liquidación del ejercicio 2003, manifiesta, además de las alegaciones referidas en el punto anterior, que los intereses de demora devengados por el impago del justiprecio deben recibir el mismo tratamiento que el justiprecio, de manera que constituirían también incrementos de bienes no sujetos, y en consecuencia, se tratarían igualmente de un supuesto de no sujeción al IRPF.

Por último, respecto de la sanción impugnada, en cuanto al elemento subjetivo alega interpretación razonable de la norma, manifestando que la declaración se presentó en tiempo reflejando la cuantificación de las ganancias sin que haya habido intención de ocultar rentas ni de defraudar.

Dicho Tribunal, en resolución de 28 de septiembre de 2010, acordó en primera instancia desestimar las reclamaciones confirmando los actos administrativos impugnados.

Cuarto:

La citada resolución, notificada el 26 de octubre de 2010, fue recurrida en alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, el 24 de noviembre de 2010, reiterando alegaciones anteriores que posteriormente se desarrollarán, referidas al tratamiento tributario de las ganancias patrimoniales derivadas del cobro de la diferencia de justiprecio y la no afectación a la actividad agrícola de las fincas transmitidas al objeto de poder aplicar los coeficientes reductores y al cese en el ejercicio de la actividad por parte del propietario y la explotación por un tercero, así como al tratamiento tributario de las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses cobrados en el ejercicio de 2003 e invocando la prescripción de la deuda tributaria regularizada, en ambos casos, pues las ganancias patrimoniales en cuestión debieron imputarse a 1995, fecha de la fijación del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, debiendo recibir los intereses el mismo tratamiento tributario que el concepto principal del que derivan.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto objeto de estudio los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto básico para la admisión a trámite del presente recurso de alzada conforme a lo dispuesto en el artículo 241 de la ley General Tributaria 58/2003 y 61 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, en el que las cuestiones que se plantean consisten en determinar, en primer lugar, si es correcta la imputación temporal al ejercicio 2002 de la ganancia patrimonial

procedente de la parte adicional de justiprecio, con sus intereses de demora, reconocida en las sentencias del Tribunal Supremo que han adquirido firmeza en dicho ejercicio, o si, según plantea el reclamante, dichas ganancias son imputables al ejercicio en que se fijó el justiprecio que ahora se corrige -1995- y, por tanto, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidarlas. En segundo lugar, y para el supuesto de que no se hubiera producido la prescripción, si las fincas expropiadas estaban afectas a una actividad económica, concretamente agrícola, lo que determinaría la no aplicación de los coeficientes de abatimiento regulados en la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998 del IRPF. Por último, tras oponerse a la sanción impuesta, efectuó petición de reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión del acuerdo recurrido más el interés legal que proceda,

Segundo:

El reclamante, en primer lugar, no considera ajustada a derecho la imputación a dicho ejercicio de 2002 que realiza la Inspección de los Tributos de la ganancia patrimonial procedente de la parte adicional de justiprecio, con sus intereses de demora, reconocida en las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 03-12-2002 (recursos nº 3976/2000 y 2352/2000), que han adquirido firmeza en dicho ejercicio, y que resuelven los pleitos que inició discutiendo el justiprecio inicialmente fijado, entendiendo que dichas ganancias debieron imputarse al ejercicio de 1995, fecha de fijación del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa.

De esta imputación temporal deriva el reclamante su invocación tanto de que sea de aplicación a dicha ganancia patrimonial la legislación que estaba vigente en 1995, esto es, la ley 18/1991 del IRPF, como la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, tanto la derivada del importe del mayor justiprecio como de los intereses cobrados en el ejercicio 2003.

Entiende que la no coincidencia temporal en el procedimiento expropiatorio de urgencia de la ocupación del bien expropiado y de la determinación del justiprecio no puede derivarse que tal falta de coincidencia suponga un aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Una vez fijado y satisfecho el justiprecio al que haya llegado el Jurado Provincial de Expropiación en 1995, las impugnaciones judiciales posteriores del mismo responden a controversias sobre su importe y nunca pueden desembocar en que, cuando se concrete definitivamente el precio en sede judicial, la forma de pago complementario y parcial que imponga la sentencia judicial pertinente sea tratada tributariamente como un pago aplazado. La cuantificación final en vía judicial no origina el nacimiento de un nuevo derecho a la percepción ni una correlativa nueva obligación de pago de quien lo satisfizo.

Apoya su petición en la sentencia de la Audiencia Nacional de 21-01-2010, y en la resolución del TEAC de 29 de octubre de 2004 (R.G.6630-01), según las cuales, afirma, las cantidades recibidas como consecuencia de la impugnación posterior del justiprecio inicialmente fijado, en vía jurisdiccional, no pueden recibir el tratamiento de una operación a plazos.

Pues bien, la citada alegación no puede prosperar. Según el argumento del reclamante, es en su liquidación de 1995 cuando debió haber incluido la ganancia patrimonial derivada de todo el justiprecio que en algún momento se obtenga por las fincas expropiadas, tanto de la parte del justiprecio que entonces se le reconoció, y cuyo pago ya se le hizo o pudo exigir que se le hiciera, como de la parte del precio que entonces no se le reconoció. Según esa tesis, los contribuyentes deberían tributar no solo por las rentas obtenidas, también por las que esperan obtener, por las que son una mera expectativa. En este caso, por las que el expropiado espera obtener si tiene éxito su demanda judicial de aumento del justiprecio. Una regla de imputación fiscal como esta (que sin duda aligeraría el número de pleitos sobre el derecho a obtener una renta, o sobre su cuantía, ya que al coste propio de toda demanda habría que añadirle el coste fiscal derivado del pago del IRPF correspondiente a la renta que se espera obtener si se gana el pleito), ni está ni ha estado nunca en nuestra normativa del IRPF, que, como no puede ser de otro modo, espera a que las rentas se obtengan, o devenguen, para someterlas a gravamen, y entiende por devengo u obtención de la renta la adquisición del derecho a exigir su pago.

Así resultaba, de la normativa vigente en 1995, la ley 18/1991 del IRPF y su Reglamento de 1991, pues, en sus artículos 56. Uno y 14. Uno, respectivamente, referidos a la imputación temporal, se indicaba que: *“los ingresos y los gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al periodo en que se hubieran devengado los unos y producido los otros con independencia del momento en que se realicen los cobros y pagos. (...)”*, mientras que el apartado Dos del artículo 14 del citado texto reglamentario establecía en relación con la imputación temporal en su artículo 14 Uno, que: *“A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor”*.

Y así debe entenderse la conclusión del Tribunal Supremo en la sentencia de 12 abril 2010 (Recurso de Casación 4773/2003), al afirmar: *“Que el devengo se produce en el momento de la fijación del justiprecio es indiscutible, como dice el recurrente, y más en un caso como el presente en el que la hoja de aprecio de la Administración fue aceptada de forma expresa por el expropiado, porque es precisamente en el momento en que*

se hace efectiva "la corriente real de bienes y servicios", y desde este momento la Administración está obligada al pago de la indemnización y el expropiado tiene derecho a exigirselo[1]"

No hay devengo fiscal alguno antes de que ese derecho teórico a obtener una justa contraprestación por el inmueble expropiado se haya concretado en una cantidad exacta a pagar determinada por el órgano competente para su medición.

Tampoco lo hay en ese momento de la cantidad adicional que, eventualmente, el órgano revisor de la actuación de esa primera concreción del justiprecio pueda establecer. En nuestro caso, no puede haber devengo fiscal hasta 2002 de la parte de los valores de transmisión que no se fijan hasta las referidas sentencias del Tribunal Supremo de ese año, cuyo pago no podía, obviamente, hacerse efectivo hasta entonces. Estos importes no eran ni siquiera conocidos, por lo que no pudieron ser tenidos en consideración en ningún periodo fiscal anterior a 2002.

Este es también el esquema que diseña la ley 40/1998, vigente hasta el 12 de marzo de 2004, y que mantiene, evidentemente con la misma redacción al tratarse de un texto refundido, el posterior TRLIRPF. El artículo 14. 1 de ambas normas establece como regla general de imputación temporal, para las ganancias de patrimonio, que "c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Regla general que se complementa con la primera de las reglas especiales, del artículo 14.2 que contempla que "a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza", con idéntica numeración y redacción en ambas normas.

Por otro lado, como expone la Inspección, puede también mantenerse que esta redacción de la Ley 40/1998 es directamente aplicable al caso que nos ocupa, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Final Séptima de la ley 40/1998, apartado 2, que establece que dicha ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1999, señalando que "A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha 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."

Y este es, en síntesis, el criterio de imputación temporal que debe prevalecer. Es evidente la imposibilidad de gravar con anterioridad a 2002, antes de que prescribiese el ejercicio 1995, una ganancia derivada de una parte del justiprecio que, hasta 2002, no era más que una mera expectativa, sin que existiese derecho alguno reconocido a favor del expropiado que le permitiese exigir el pago de esa parte adicional del justiprecio. Solo cuando hay una sentencia firme que reconoce el derecho a cobrar esa parte adicional de justiprecio hay obtención de renta para el expropiado, solo ahí se le puede gravar.

En nuestro caso, como ya se ha dicho, en 1995 se le reconoció el justiprecio, cuyo pago se le hizo entonces, y en 2002 se obtiene el reconocimiento de la existencia de una parte adicional de aquel crédito, cuyo pago solo desde 2002 es exigible, y cuya imputación temporal solo en este año es posible como resulta de la legislación ya analizada, porque en ese ejercicio se ha adquirido, como hemos dicho, el devengo del derecho al cobro, esto es, la acción jurídica para exigir su pago.

Por tanto, deben desestimarse sus alegaciones sobre la prescripción de la deuda tributaria procedente de las ganancias patrimoniales derivadas de la diferencia de justiprecio abonada y regularizada en el ejercicio de 2002.

Tercero:

Respecto de los intereses de demora liquidados a favor del contribuyente junto a la parte adicional del justiprecio que se le reconoce en 2002, solicita que sea considerado como una parte del justiprecio, por lo que demanda el mismo tratamiento que a éste: su imputación al ejercicio de 1995, fecha de fijación del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación, resultando prescrita, por tanto, la deuda tributaria derivada de los mismos.

Tampoco esta alegación puede prosperar. En primer lugar debe negarse que sean una parte del justiprecio. Es una cuestión ya pacífica que los intereses percibidos por la demora en la tramitación y pago del justiprecio determinan un incremento de patrimonio diferente de la que puede haberse producido por la enajenación del activo expropiado, así lo expone con claridad la Sentencia de 12 abril 2010 (Recurso de Casación 4773/2003, F. D. Sexto):

"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)"

En segundo lugar, respecto a la imputación temporal de los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa, el acuerdo de liquidación referido al ejercicio de 2003 se basa en la resolución de este Tribunal Central de 18 de marzo de 2003 (R.G. 2959/2000) del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que, en un supuesto como el que acontece en este expediente, indicó que dichos intereses procede imputarlos al periodo impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican, y se acuerda su abono.

Sin embargo, esta doctrina ha sido superada por la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 que se hace constar a continuación en el sentido de que dichos intereses deben imputarse, al ejercicio en que se ha producido la “*determinación del justiprecio*”, es decir, cuando adquieren firmeza las dos sentencias del Tribunal Supremo ya referidas con anterioridad y por las que se reconoce el derecho al cobro de los intereses en cuestión. Este criterio se articula en las reglas de imputación temporal del IRPF, que atienden, como ya hemos dicho, al momento en el que las rentas son exigibles, con independencia de cuando efectivamente se cobren, por lo que dicho devengo se produce cuando puede exigirse al órgano expropiante que se practique la liquidación de intereses, lo que acontece en cuanto se fije el justiprecio, tal y como concluye la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina 242/2006, al concluir que:

“la doctrina correcta (...) la encontramos en nuestra recientísima sentencia de 12 de abril de 2010.

En ella se trata de determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto que grava el incremento patrimonial producido por el interés percibido por la demora en la tramitación y pago del justiprecio.

Pues bien, después de reproducir los textos tributarios a los que con anterioridad hemos hecho referencia y de examinar la naturaleza indemnizatoria y automática, por ministerio de la Ley, del derecho a percibirlos, concluye en una contundente, clara y explícita razón de decidir: el devengo tributario, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los intereses del artículo 56 de la LEF, queda fijado en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad ilíquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base -que es el justiprecio sobre- la cual deben aplicarse”.

En la mentada sentencia de 12 de abril de 2010, también citada más arriba, se concluía que “*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.*”

Por tanto, cabe señalar, que en aplicación de lo expuesto no pueden aceptarse las pretensiones del reclamante de prescripción de la deuda tributaria derivada de la percepción de dichos intereses, ya que deben imputarse, según resulta de la jurisprudencia vista, al ejercicio en que se ha producido la “*determinación del justiprecio*” sobre el que se calculan, esto es, en el caso que nos ocupa, el ejercicio 2002, en el que adquieren firmeza las dos sentencias del Tribunal Supremo ya referidas.

Sin embargo si, como se acaba de decir, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo se concluye que el devengo de la renta obtenida tanto por el pago del justiprecio como de los intereses de demora se produce, en nuestro caso, en el ejercicio de 2002, en que se obtiene el reconocimiento de la existencia de una parte adicional del justiprecio inicialmente fijado, y en el que es exigible el pago de ambas magnitudes, ha de concluirse que la imputación efectuada por la Inspección de los Tributos al ejercicio de 2003 de las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses controvertidos no debe reputarse ajustada a Derecho, aunque la liquidación y pago de ellos se haya producido en dicho ejercicio, ya que dicha liquidación y pago era exigible desde que fue reconocido el derecho a ello por las sentencias firmes del Tribunal Supremo. Deben, por tanto, anularse la liquidación tributaria del incremento de patrimonio regularizado en el periodo de 2003 por la percepción de dichos intereses, que deberán incluirse en la liquidación practicada por el ejercicio 2002.

Cuarto:

En segundo lugar debe analizarse la afectación a la realización de actividades agrícolas de las fincas transmitidas, elemento fáctico del que depende la aplicación a las ganancias patrimoniales de los coeficientes reductores contemplados en la Disposición Transitoria Octava de la ley 18/1991 del IRPF, según resulta del siguiente esquema normativo.

El artículo 31 de la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que “*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...*” Seguidamente en dicho precepto, se enumeran aquellos supuestos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, que no existe ganancia o pérdida patrimonial o bien se

trata de ganancias patrimoniales exentas, supuestos entre los que no se encuentran las derivadas de la expropiación forzosa.

Su cuantificación viene determinada por el artículo 32 : *"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 (...)"*.

El artículo 33 relativo a las *"Transmisiones a título oneroso"*, recoge en su punto 3 : *"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."*

Por su parte, la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998 relativa a las *"Ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994"*, establece, que: *"Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión."

El artículo 27 de la Ley 40/1998 señala: *"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que desarrolle la actividad. (...). c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. (...)"*

La simple vista de este esquema normativo muestra dos circunstancias evidentes y trascendentes para el caso que nos ocupa.

En primer lugar, la clara diferencia de tributación que se producirá dependiendo de si los activos enajenados están, o no, afectos a la realización de una actividad económica. De hecho, en el presente caso las únicas alegaciones del reclamante frente a la regularización se centran en la aplicación de los coeficientes reductores de la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998, que le proporcionan, de facto, la exención del incremento de patrimonio obtenido por la expropiación, y la aplicación de estas reducciones depende tan solo del esclarecimiento de un hecho: la afectación de las fincas expropiadas a la actividad agrícola, que afirma la Inspección y niega el reclamante.

En segundo lugar, que dicha circunstancia no ha de referirse, cuando se trata de decidir la aplicación de las reducciones de la citada Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998, tan solo al ejercicio en el que se produce la transmisión, en 1994, sino, como resulta del 2º párrafo de esta norma, a los tres años previos a la transmisión de las mismas.

Por tanto, es claro, como exponen las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2011, (recurso contencioso nº 131/2009) y de 2 de noviembre de 2011 (recurso nº 134/2009) al juzgar dos casos en todo análogos al presente (en los que el hecho de fondo era también la expropiación de fincas por AENA, en el mismo ejercicio y con una discusión probatoria muy semejante a la que aquí abordamos) que *"Nos encontramos claramente ante un tema de prueba, habrá que determinar en primer lugar a quién corresponde la carga de la prueba y en segundo lugar cuáles han sido las pruebas aportadas. Todo esto con el fin de esclarecer si las fincas estaban afectadas o no a la actividad económica y por tanto aplicar o no los coeficientes reductores de las disposiciones mencionadas. Se trata en definitiva de valorar las pruebas que han llevado a parte a defender una situación tributaria distinta para el obligado tributario, pruebas que deben estudiarse en su conjunto y atendiendo a las circunstancias del caso concreto"*

Precisado lo anterior, debe recordarse que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), establece que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil.

Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos

afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*.

Quinto:

A la vista de lo expuesto, parece claro que la Inspección debe comenzar por acreditar el hecho en el que sustenta su negativa a la aplicación de los coeficientes de abatimiento previstos en la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998, esto es, la afectación a una actividad económica de las fincas expropiadas dentro del plazo de 3 años anteriores a la transmisión.

En el presente caso la Administración, considera como elemento probatorio de partida de la afectación a la actividad agrícola de las fincas expropiadas la descripción que de cada una de las fincas que se hace en la documentación del procedimiento expropiatorio. En concreto, en el Acta Previa de Ocupación de cada finca, obrante en el expediente administrativo, donde se indica que el cultivo actual de las fincas es la labor de secano, y que la finca se explota en régimen de explotación directa. Explica la Inspección que la fuerza probatoria de la descripción del uso de la finca realizada en estas actas deriva de su condición de documento público, y de estar firmadas por el interesado o su representante, por un representante de AENA (beneficiaria de la expropiación), un representante del Ministerio de Fomento, uno del Ayuntamiento y un perito de la Administración.

Completa esta prueba inicial con la exposición del conjunto de circunstancias y datos en atención a los cuales se rechaza el principal argumento defensivo del reclamante, acreditando la Administración que pese a la declaración censal de baja en la actividad presentada el 19-11-1993, y pese al arrendamiento de una serie de fincas a la sociedad **Y, S.A.** que dice desarrollar la actividad agrícola en aquellas fincas a partir del arrendamiento, el reclamante no dejó de realizar la actividad agrícola, según se analiza más adelante.

Por su parte, el reclamante, en el recurso de alzada presentado ante este Tribunal, manifestó, en síntesis, lo siguiente en defensa de su alegato de falta de afectación de las fincas expropiadas.

1º- En primer lugar, cuestiona la naturaleza del acta previa de ocupación como documento público, sostenida por la Administración Tributaria, manifiesta que su valor y eficacia no es absoluto, pudiendo las declaraciones en él contenidas ser desvirtuadas por pruebas en contrario. Efectúa un análisis del acta como documento señalando que en los procedimientos administrativos se incorpora este tipo de documentos, asumiendo el significado y los efectos que tienen en la normativa notarial, citando al efecto diversas resoluciones de la DGRN y jurisprudencia de los tribunales de justicia.

Señala que el acta de ocupación es un documento normativo de adhesión para el expropiado, ya que acude a su firma en posición subordinada, lo que implica la imposibilidad de hacer cambios en él. En el mismo sentido, ninguno de los intervinientes, ninguna de las partes que la firmarán, prestan ningún consentimiento a las manifestaciones del otro, el acta simplemente las recoge, recoge declaraciones de voluntad unilaterales y no recepticias de cada una de las partes en el procedimiento de expropiación forzosa, prestando el expropiado solamente un consentimiento formal, de modo que lo plasmado en el documento no significa que sea lo cierto o la verdad. Los conceptos que contiene el acta, dado el procedimiento de expropiación forzosa en el que se insertan, no tienen significado ni contenido económico ni tributario.

Además, cuestiona el significado que la Inspección extrae de las expresiones contenidas en el acta de ocupación, en concreto de la expresión de que el cultivo actual de la finca es labor secano o barbecho y el sistema de explotación directa, manifestando que la primera expresión se incluyó por parte de la Administración expropiante acudiendo a la base de datos del catastro sin hacer inspección personal de las fincas por lo que no acredita la realidad de las fincas en cuestión en el momento de la expropiación, y, la segunda, es a los efectos de determinar quién es el expropiado, siendo directa si no hay más interesados en el expediente que interfieran en la relación directa entre el propietario y la finca. En definitiva, a estas expresiones en ningún caso puede dárseles un significado tributario.

2º- En segundo lugar sostiene que con la presentación de la declaración censal de baja en la actividad, el 19-11-1993, se produjo la desafectación automática de los activos hasta entonces afectos, sin necesidad de que haya que esperar tres años para enajenar la fincas, tal y como contempla el artículo 41. tres de la ley 18/1991 del IRPF, que excepciona de la regla de los tres años cuando se cesa en la actividad.

3º- En cuarto lugar, invoca el principio de igualdad recogido en el artículo 31 de la Constitución, considerándolo infringido en su perjuicio, ya que en casos sustancialmente iguales al suyo la Administración

Tributaria consideró que las fincas no estaban afectas a una actividad económica, a pesar de las Actas Previas de Ocupación que contenían las mismas menciones que en su caso.

Sexto:

Comenzamos por analizar la prueba aportada por la Administración. Como ya se ha dicho, la Inspección comienza por sustentar su argumento probatorio en el contenido del acta previa de ocupación de cada una de las fincas expropiadas, apoyo que critica el reclamante con argumentos análogos a los ya analizados y contestados por este TEAC en resoluciones anteriores sobre expropiaciones semejantes desarrolladas de modo simultáneo en favor AENA, a cuyo texto nos remitimos citando lo dicho en la Resolución 4643/2010, de 2 de abril de 2014, ya recogido con anterioridad por las Resoluciones de 5 de marzo de 2014 (R.G. 4262-10, 4710-10 y 5739-10) así como también en la de 2 de abril de 2014 (RG 4651-10), entre otras.

“En ellas (en las actas previas de ocupación) vemos como en el apartado destinado a la *“descripción de la finca a expropiar, linderos y otros datos”*, en la casilla destinada a identificar los *“cultivos actuales”*, se indica *“labor de secano”*, y en el apartado reservado para consignar el *“sistema de explotación”* se dice que este es *“directo”*. Al lado están en blanco los espacios en los que se deberían indicar los datos referidos al *“nº de arrendatarios”*, a la existencia de *“otros gravámenes”*, y a consignar los datos de los arrendatarios y la superficie arrendada.

Esa es la información que aparece en relación con todas las fincas menos una, la nº 168, respecto de la que se indica en el apartado *“cultivos actuales”*, que se trata de un *“erial”*, motivo por el cual la inspección considera que esta finca no está siendo cultivada, por lo que si acepta la aplicación de los coeficientes de abatimiento sobre la ganancia patrimonial derivada de su enajenación, lo que determina su exención.

La fuerza probatoria del Acta previa de ocupación, respecto de los hechos que en ella se reflejan, se aprecia con claridad a la vista del contenido y forma de elaboración de ella que describe el artículo 52.3 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, que establece que *“En el día y hora anunciados se constituirán en la finca que se trate de ocupar el representante de la Administración, acompañado de un perito y del Alcalde o Concejel en que delegue y reunidos con los propietarios y demás interesados que concurren, levantarán un Acta, en la que describirán el bien o derecho expropiable y se harán constar todas las manifestaciones y datos que aporten unos y otros y que sean útiles para determinar los derechos afectados, sus titulares, el valor de aquellos y los perjuicios determinantes de la rápida ocupación.”* [2]

El valor formal de este documento es evidente, por tratarse de un documento público cuyo contenido ha de darse por cierto, salvo que se acredite lo contrario. Desde el punto de vista material no hay tampoco duda alguna de la fiabilidad y garantía de objetividad del documento y de los datos que se consignan en él. Estamos ante la descripción de la finca hecha a la vista de ella (se constituirán en la finca que se trate de ocupar), rubricada por quienes tienen intereses contrapuestos en el procedimiento expropiatorio (un representante de la Administración, el propietario y los demás interesados) y por quienes, por no tenerlos, garantizan la objetividad y acierto de la descripción (un perito y el Alcalde o Concejel en que delegue).

El significado de esta descripción de la finca es el que su literalidad indica. La identificación del cultivo actual como *“labor de secano”* refleja que en el momento de la expropiación la finca se dedicaba a este tipo de actividad, lo que incluye, en el caso del cultivo de secano, las fincas sembradas efectivamente esa campaña o las dejadas en Barbecho (fincas en estado de descanso, para recuperar nutrientes, pero que se siguen labrando y preparando para una futura siembra), excluyendo por tanto estar ante un *“erial”*, una finca nunca cultivada o de cultivo abandonado (sin cultivar ni labrar, según dice el diccionario de la Real Academia).

Como ya se ha dicho, cuando en el acta previa se describe la finca como *“erial”*, como ocurre en este caso con la finca nº 168, la inspección considera que esta finca no está siendo cultivada, por lo que sí acepta la aplicación de los coeficientes de abatimiento sobre la ganancia patrimonial derivada de su enajenación, lo que determina su exención.

La mención a que el *“sistema de explotación”* es *“directo”* la aclara el informe elaborado por el Jefe del Servicio de Expropiaciones del Ministerio de Fomento, fechado el 3 de noviembre de 2006 y aportado por el reclamante ante la Inspección, (página 635 del expediente referido al ejercicio 2001) el que se indica que *“este Servicio de Expropiaciones le indica que el apartado nº 6 del impreso de Acta Previa a la Ocupación, dedicado a “Descripción de la finca a expropiar, linderos y otros datos”, en la que figura la expresión impresa: “Sistemas de explotación” se utiliza en la praxis expropiatoria para conocer y determinar únicamente si en la finca en cuestión existe o no existe contrato de arrendamiento, o aparcería o cultivador.”*

La determinación de la existencia de posibles arrendatarios es, obviamente, necesaria para saber si habrá un solo expropiado (el dueño de la finca) o dos (el dueño de la finca y el arrendatario que la cultive) y tiene un indudable valor a los efectos que nos ocupan, ya que solo es necesario hacerla si la finca está siendo cultivada (no se dice nada en este apartado cuando la finca se identifica como un erial) y aclara que si, como se indica en el propio Acta previa de ocupación, hay un *“cultivo actual”*, y no hay arrendamiento, o aparcería o cultivador, ha de concluirse que lo que se está afirmando en el Acta es que el cultivo lo realiza el dueño de la finca.

Esta fuerza probatoria es reconocida por las dos sentencias antes aludidas de la Audiencia Nacional, que, aunque después dan la razón al recurrente en atención a nuevas pruebas aportadas en vía judicial –dictámenes periciales sobre la condición de erial de las fincas- comienzan por afirmar, ante actuaciones inspectoras que se basan en análogo sustento probatorio al esgrimido en el presente caso, que el punto de partida probatorio de la Administración es suficiente: *“No cabe duda que el texto de las APO, firmados por los intervinientes en el proceso de expropiación, Administración, AENA, Ayuntamiento, Perito de la Administración y Titular de la finca, recogiendo la expresión*

“Cultivos actuales: labor secano, sistema de explotación: directo” resulta relevante, y en principio abonan la respuesta dada por la Administración para considerar que las siete fincas estaban afectas a actividad agrícola.”

Otro tanto hace la Audiencia Nacional en sentencia de 20 mayo de 2010 (Recurso 16/2008), en un caso en el que prosperó la prueba de la afectación a la actividad agrícola que resultó del reconocimiento de dicha circunstancia en la documentación de la expropiación, que no discutió el expropiado en aquel momento. Así, se concluyó:

“Que el cultivo del olivo, tal como se ha reseñado, es el que aparece reflejado en el documento de “Valoración de Mutuo acuerdo”, de la Dirección General de Carreteras del Ministerio de Obras Públicas, coincidencia significativa para la Sala. Y como señala la resolución recurrida, no hay objeción de la reclamante que discuta que la finca no estaba destinada al cultivo del olivo.”

Esta sentencia fue confirmada por la del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2012 (recurso de casación 3861/2010), que resumió la adecuada aplicación de las normas sobre la carga de la prueba realizada por la Audiencia Nacional así: *“En el caso presente, el hecho decisivo que llevó al Tribunal “a quo”, a considerar la existencia de una explotación económica sobre las fincas expropiadas y vendidas fue el documento de “Valoración de mutuo acuerdo”, en el que se expresa que la finca estaba destinada al “cultivo del olivo”.*

Séptimo:

Esta prueba aportada por la Administración, en principio suficiente, tal y como también consideró la Audiencia Nacional, debe contrastarse con las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente.

En primer lugar, el reclamante pone en tela de juicio el valor que la Administración otorga al contenido reflejado en el Acta previa de ocupación, afirmando que no constituyen una prueba de valor tasado e irrefutable, siendo posible acreditar que el contenido de dichas actas no se corresponde con la realidad. Estamos plenamente de acuerdo con esta afirmación, pero ello no desvirtúa en absoluto el juicio probatorio realizado por la Inspección y por el TEAR de Madrid, ya que ese ha sido el valor que han otorgado a las citadas actas, partiendo de su contenido, pero aceptando, analizando y valorando también cuantas pruebas ha aportado el contribuyente, de modo que sus juicios probatorios se han basado, como corresponde en nuestro derecho, en la apreciación conjunta de todas las pruebas disponibles, sin atribuir a ninguna de ellas, tampoco al APO, valor tasado ni invencible.

Se afirma también por el reclamante que las Actas son un documento de adhesión para el expropiado, quien acude a su firma en posición subordinada, sin posibilidad de hacer cambios en él, limitándose a prestar un consentimiento formal. Sin embargo, como resulta del expediente y de la normativa aplicable, el papel del expropiado dista mucho de ser el que se alega, ya que el procedimiento fijado en la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 pone de manifiesto que la expropiación es un procedimiento donde las partes pueden formular alegaciones y manifestar lo que estimen conveniente.

Por un lado, en su artículo 24 se indica que: *“La Administración y el particular a quien se refiera la expropiación podrán convenir la adquisición de los bienes o derechos que son objeto de aquélla libremente y por mutuo acuerdo, en cuyo caso, una vez convenidos los términos de la adquisición amistosa, se dará por concluido el expediente iniciado.”* El artículo 25 señala: *“Una vez firme el acuerdo por el que se declara la necesidad de ocupación de bienes o adquisición de derechos expropiables se procederá a determinar su justo precio.”* El artículo 29: *“En cada uno de los expedientes así formados la Administración requerirá a los propietarios para que en el plazo de veinte días a contar desde el siguiente al de la notificación presente hoja de aprecio en la que se concrete el valor en que estimen el objeto que se expropia pudiendo aducir cuantas alegaciones estimen pertinentes[3]”.*

Por otro lado, se puede expresar, en la propia Acta, su disconformidad con cualquiera de los datos que sobre la finca se incluyen en ella. Así lo dispone el propio artículo 52.3 de la Ley de Expropiación Forzosa, que prevé que en el APO *“se harán constar todas las manifestaciones y datos que aporten unos y otros”*. De esta posibilidad hizo uso el expropiado en este caso, siendo significativo, como destacan tanto la inspección como el TEAR, que el contribuyente no realizó ninguna objeción sobre la descripción del destino de las fincas al cultivo de secano realizado de modo directo por su titular, mientras que sí formuló alegaciones relativas a la superficie

expropiada a tener en cuenta y para afirmar que las fincas expropiadas están incluidas en el sistema general aeroportuario.

-En segundo lugar, la reclamante cuestiona el significado que la Inspección extrae de las expresiones contenidas en el acta previa de ocupación sobre que el cultivo actual de la finca es labor de secano y el sistema de explotación directa, aportando dos visiones alternativas a la ofrecida por la Inspección.

En una primera línea argumental afirma que la mención al cultivo actual va dirigida a poner de manifiesto si en la finca en cuestión hay cosechas pendientes, a los efectos de que se pueda fijar la indemnización por rápida ocupación prevista en el art. 52.5. de la LEF, indemnización que no se ha fijado en este caso.

Pues bien, el citado precepto prevé, en efecto, que se "fijará igualmente las cifras de indemnización por el importe de los perjuicios derivados de la rapidez de la ocupación, tales como mudanzas, cosechas pendientes y otras igualmente justificadas", pero nada avala que la mención del apartado 6 del APO al cultivo actual tenga que ver exclusivamente con la acreditación de que la urgencia de la ocupación impidió recoger la cosecha pendiente, como demuestra el hecho de que en el presente caso se mencione que la finca está cultivada y sin embargo no se pague ninguna cantidad por este concepto, y la evidencia de que no hay un apartado reservado para cada una de las demás circunstancias que pueden ocasionar esta indemnización adicional por la rápida ocupación (mudanzas...otras igualmente justificadas), circunstancias que además no están tasadas. Tampoco hay un apartado genérico para incluirlas todas.

En contra de lo afirmado por el reclamante, y como ya se ha expuesto, la mención al cultivo actual va mucho más allá de indicar la existencia puntual de una cosecha que no se podrá recoger. Pretende distinguir, de cara a fijar su justiprecio, las fincas rústicas que están siendo explotadas de aquellas otras que ya eran improductivas antes de la expropiación, identificando si las fincas están en producción y el tipo de cultivo que se realiza en ellas. En el caso de las fincas destinada al cultivo de secano, se consideran cultivadas tanto las que tienen cosecha pendiente de recoger como las que no han sido sembradas esa campaña (están en barbecho) pero están mantenidas para serlo la campaña siguiente.

En una segunda línea argumental, no muy coherente con la anterior, el reclamante le da otra interpretación a la afirmación –que califica de unilateral- de la Administración expropiante sobre la existencia de "*Cultivos actuales. Labor secano*", que pretendería considerar el suelo expropiado como rústico para justificar un menor justiprecio. Para combatir esta intención es por lo que, afirma, hizo constar en sus manifestaciones al APO la condición de suelo incluido en Planeamiento dentro del "*sistema general aeroportuario*"[4], para poder invocar que el suelo expropiado es urbano. El objetivo de estas manifestaciones que hace el expropiado en el Acta es, según afirma, "*establecer las líneas generales de su argumentación sobre el justiprecio que solicitará cuando se le requiera para confeccionar su Hoja de Aprecio*", de modo que esta afirmación del Acta sea la base de su impugnación del justiprecio ante el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, ya que como consecuencia de esta calificación el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid se ha modificado con fecha 22 de mayo de 2003 (Resolución de 26 de mayo de 2003 de la Secretaría General Técnica, de la Consejería de Obras Públicas Urbanismo y Transportes publicada en el BOCAM 129, 2 de junio de 2003) clasificando todo el suelo destinado al sistema general aeroportuario de Madrid-Barajas como Suelo Urbano.

Este segundo enfoque tampoco aporta una visión diferente a este TEAC. Debe recordarse que lo que aquí se ha de acreditar es las fincas expropiadas estuvieron cultivadas dentro de los 3 años anteriores a la enajenación, por lo que no es relevante la calificación urbanística que ahora invoca el reclamante. La inclusión en el sistema general aeroportuario, aunque pueda tener efectos en la valoración de la finca en atención al uso y aprovechamiento futuro que proporcione, no impiden, por sí mismas, y a falta de dato adicional alguno, que las fincas puedan seguir siendo cultivadas. Otro tanto puede decirse de la calificación como suelo urbanizable, calificación esta que, según alega el reclamante, no se habría conseguido hasta 2003.

En cualquier caso, no se entiende cómo si las fincas realmente no hubiesen estado cultivadas cuando se ocuparon por AENA, no se diese el que parece primer paso lógico para argumentar la deseada calificación como suelo urbanizable, que pasaría por negar que tengan algún tipo de cultivo actual."

Séptimo:

En segundo lugar, pero principal, el recurrente afirma aportar prueba directa de la desafectación de las fincas expropiadas antes de su expropiación, aspecto este sobre el que se superpondrán, a lo largo del procedimiento inspector, distintas pruebas y contrapruebas aportadas por ambas partes, pudiendo sintetizarse del siguiente modo la posición mantenida por cada una de ellas.

A) El reclamante sostiene que con la presentación de la declaración censal de baja en la actividad agrícola, el 19-10-1993, por la entidad **X, C.B.** comunidad de bienes, a través de la que venía ejerciendo dicha actividad junto a sus 4 hermanos, se produjo la desafectación automática y definitiva de los activos hasta entonces afectos a ella, tal y como contempla el artículo 41. tres de la ley 18/1991 del IRPF, sin que la norma invocada exija

el mantenimiento en el patrimonio del sujeto pasivo de tales elementos durante plazo alguno, de modo que cuando transmitió las fincas por la expropiación, en 1994, estaban ya desafectas, y eran de aplicación los coeficientes de abatimiento.

Como prueba del cese en la actividad de explotación agrícola el obligado tributario aporta, además de la declaración censal de cese de la actividad de fecha 31-10-1993, contrato de arrendamiento de fecha 02-11-1993, celebrado entre el contribuyente, junto con sus cuatro hermanos, y la sociedad **Y, S.A.**, actuando dicha sociedad representada por uno de los hermanos, **Don A.** En dicho contrato se identifican una serie de Parcelas sitas en los términos municipales de Alcobendas y San Sebastián de los Reyes, que se relacionan en el Anexo I, así como una nave agrícola, vehículos, útiles y herramientas relacionadas en el Anexo II, unido al contrato y que son objeto del presente arrendamiento. Además del contrato se aporta abundante documentación sobre el desarrollo, en los años posteriores, por dicha entidad de la explotación agrícola: libros de contabilidad de la Sociedad (años 1.994 hasta 2.004) en que figuran los pagos efectuados por el alquiler de dichas fincas, facturas de compra de semillas, abonos y fertilizantes y de venta de los productos de la actividad (años 1.993 hasta 2.004) a terceras personas, documentación relativa a los tractores que se utilizan en el desarrollo de la actividad así como al tractorista que hace las labores de siembra y siega, el Impuesto de Sociedades de Y, S.A. de los años 1993, 1994 y 1995, el IVA modelo 390 del año 1994, solicitudes de ayudas PAC de los años 1993, 1994 Y 2002, y certificado al respecto emitido el Área de Política Agraria Común de la Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural de la Consejería de Economía e Innovación Tecnológica de la Comunidad de Madrid.

B) Por su parte, la Inspección afirma que el contribuyente continuó desarrollando la actividad empresarial de explotación agrícola (lo que implicaría la afectación a dicha actividad de las fincas expropiadas) incluso después de la presentación de la Declaración Censal de cese de la actividad de la entidad "**X, C.B.**" (en fecha 31-10-93) y del inmediato arrendamiento de dicha actividad económica a la sociedad "**Y, S.A.**" (mediante contrato de 02-11-93), no quedando desvirtuada esta conclusión por las pruebas y alegaciones planteadas por el obligado tributario. Desarrolla sus argumentos la Inspección en las páginas 8 a 12, 15 y 16, y 25 a 34 del acuerdo de liquidación, de los que extraemos la siguiente síntesis:

1º) Tras el supuesto cese, sigue habiendo fincas explotada directamente por el obligado tributario, sin que hayan sido arrendadas a la entidad **Y, S.A.**

La inspección identifica una larga lista de fincas del reclamante que se identifican como arrendadas en el Anexo I del contrato de arrendamiento, y descartando aquellas sobre las que el reclamante acreditó que no eran susceptibles de explotación agrícola, señala las siguientes sobre las que entiende que está documentada la continuidad de su explotación por el reclamante.

1.1- De las fincas a que se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo que resuelve el recurso **2352/2000**, (la otra de las referidas en este Resolución) las que llevan nº de expte. de AENA. 506, 509 y 532, objeto de expropiación mediante actas previas a la ocupación de fecha 27-09-1994, que adquieren el carácter de actas de ocupación por acuerdo de las partes, en las cuales figuraba que en ellas se desarrollaba una explotación agrícola de "Labor" de forma directa por el contribuyente (junto con sus cuatro hermanos), sin que se mencione ningún arrendamiento ni arrendatario. Hace notar la Inspección que la fecha en la que el obligado tributario reconoce desarrollar una actividad de explotación agrícola (27-09-94) es muy posterior a la del contrato de arrendamiento con la entidad **Y, S.A.**

1.2- De las fincas a que se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo que resuelve el recurso **3976/2000**, (una de las referidas en esta Resolución) las que llevan nº de expte. de AENA 166, 170 y 176, objeto de expropiación mediante actas de ocupación de fecha 27-07-1994, en las cuales, según las actas previas a la ocupación de 23-07-1993, se desarrollaba una explotación agrícola de forma directa por el contribuyente (junto con sus cuatro hermanos), estando en ese momento en situación de barbecho. Dichas fincas figuran con la calificación de barbecho tradicional con sistema de explotación de secano, en la Solicitud de ayuda a superficies de 1993 presentada por "**X, C.B.**" en fecha 12-04-1993 ante la Consejería de Economía del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

1.3- Fincas que le fueron expropiada en el año 2002 al reclamante y a sus cuatro hermanos (por el Ministerio de Fomento), en cuyas actas previas a la ocupación aparece el cultivo que en ellas se desarrolla, constando en algunas, incluso, la expresión de que la finca está

"Libre de arrendatarios y aparceros."

1.4- Fincas, tres, enajenadas, por el obligado tributario (junto con sus cuatro hermanos), mediante escritura pública de 25-10-2002 (...), respecto de dos de las cuales, no incluidas en el contrato con **Y, S.A.**, se afirma que "*nunca han estado arrendadas ni cedidas en aparcería según manifiesta la parte vendedora...*", y que también se encontraban reflejadas en la Solicitud de ayuda a superficies de 1993 presentada por "**X, C.B.**" en

fecha 12-04-1993 ante la Consejería de Economía del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, lo que prueba su afectación a la actividad de explotación agrícola desarrollada por el contribuyente al tiempo, cuando menos, de producirse las expropiaciones controvertidas.

2º) Hay continuidad en la afectación a la actividad de explotación agrícola de las fincas arrendada, a través de la entidad "**Y, S.A.**".

- El contribuyente, junto con sus cuatro hermanos, adquirió por herencia al fallecimiento de su padre, ocurrido el 31 de julio de 1974, una serie de fincas rústicas en las que se desarrollaba actividad agrícola. Según ha manifestado a la Inspección, "La actividad de la agricultura se desarrolló en forma de comunidad de bienes denominada **X, C.B.** con NIF" situación que, afirman haber mantenido hasta su cese total en dicha actividad el 31 de octubre de 1993, y el arrendamiento de las fincas a la sociedad **Y, S.A.**"

Sobre esta sociedad la Inspección destaca lo siguiente (páginas 28 a 32 del Informe ampliatorio al Acta, y 30 y siguientes del acuerdo de liquidación).

En primer término, la Declaración censal de baja de la entidad **X, C.B.** (de fecha 31-10-1993) y el inmediato arrendamiento de la explotación agrícola de determinadas fincas a la sociedad **Y, S.A.** (de fecha 2-11-1993), *tienen lugar poco después del inicio del procedimiento expropiatorio de la mayoría de las fincas expropiadas (las afectadas por el recurso de casación 3976/2000), ya que las actas previas a la ocupación suscritas por el interesado tienen fecha de 23-07-1993. Desde esta fecha el contribuyente puede conocer que sus fincas, objeto de explotación agrícola a través de una comunidad de bienes, van a ser expropiadas generando un rendimiento de actividad económica en el IRPF.*

-En segundo lugar, existe una vinculación e identidad total entre **X, C.B.** y la sociedad arrendataria, **Y, S.A.** ya que esta tiene como socios, con la misma participación en el capital social (20 por 100), al obligado tributario junto con sus cuatro hermanos. Solo cambia la forma jurídica. Sobre este punto el Informe ampliatorio detalla que de la documentación de **Y, S.A.** (anotaciones Registrales, Contabilidad, Declaraciones tributarias presentadas) incorporada al expediente resulta lo siguiente:

-La sociedad la constituyó el padre del reclamante con el nombre "**D. B. e Hijos SA**", y con posterioridad se denominó **Y, S.A.**

-Forman el Consejo de Administración (último nombramiento en 1992), los cinco hermano H.

-El objeto social ha sido, en síntesis, a "*toda la contratación inmobiliaria o urbana*". Solo en noviembre de 1994, se elevan a Escritura Pública el acuerdo adoptado en la Junta de accionistas de 16 de mayo de 1994, que refleja la ampliación del objeto social de la Sociedad X, C.B. a la Actividad agrícola.

-La actividad de la sociedad ha sido la explotación de un garaje en régimen de alquiler por abonos.

-La Inspección destaca que la exteriorización de la actividad de agricultura de Y, S.A. presenta alguna confusión, ya que aunque se dedica a la actividad agraria, en principio, desde noviembre de 1993, omite esta circunstancia en su Libro de Inventario del año 1994, cerrado a 31/12/1994, manteniéndose la redacción del artículo 2 (Objeto Social) sin referencia alguna a la actividad agrícola en la documentación de una serie de operaciones societarias realizadas durante 1993 y 1994. Asimismo, en las declaraciones que ha venido presentando desde entonces, afirma la Inspección no siempre comunica a la Administración Tributaria que realiza dicha actividad.

-Es significativo también para la Inspección que, como reconoce el contribuyente en las alegaciones y resulta de la documentación, **Y, S.A.** no solicitó un expediente independiente en el procedimiento de expropiación, razón por la que no abrió para él una pieza separada de justiprecio, de modo que "*fuera de toda lógica mercantil, renuncia a su derecho a ser indemnizada en su calidad de arrendataria de un negocio objeto de expropiación.*"

Por todo ello, el actuario concluye en su informe ampliatorio que "*(...) el arrendamiento de parte de la actividad agrícola a Y, S.A. realizado tras haber conocido la futura expropiación de fincas y antes de que esta expropiación se produzca, manteniéndose la actividad de esa explotación, de hecho, en términos muy similares a como se ejercía con anterioridad, puede responder más a un objetivo fiscal que económico.*"

*Y el Inspector jefe concluye que "(...) lo que tampoco puede negar el contribuyente es que dicha actividad, dada la total identidad entre las entidades **X, C.B.** y **Y, S.A.**, continúa siendo ejercida, realmente, por las mismas personas (los cinco hermanos H), quienes finalmente (ya sea como comuneros o como socios) disfrutarán de los beneficios o sufrirán las pérdidas generadas por la actividad económica de explotación agrícola."*

C) Frente a los argumentos y pruebas en contra de la efectiva producción de cese en la actividad formulados por la inspección, el reclamante opone lo siguiente.

-El hecho de que en el citado contrato de arrendamiento no están incluidas todas las fincas que eran propiedad, junto a sus 4 hermanos, del reclamante, no supone que estos continúen ejerciendo la actividad agrícola al margen de la sociedad arrendataria, ni que, por tanto, la declaración de cese no sea real.

La no inclusión de algunas fincas en el Anexo del contrato de arrendamiento se debió bien a que no eran cultivables (en algunos casos por ser fincas urbanas, en otros por tratarse de fincas sujetas al aprovechamiento comunitario de sus pastos, y en otro caso por haber sido expropiada en 1994 por el Ministerio de Fomento) o bien, pese a no estar expresamente incluidas en el contrato de arrendamiento, deben entenderse integradas en el mismo si este se interpreta, más allá de su literalidad, buscando la intención de los contratantes, según indica el artículo 1282 del CC al establecer que "*Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato.*"

Respecto de estas últimas afirma el recurrente, (pag. 51 y 52 de las alegaciones ante el TEAC) que "*hay que ir más allá de la forma y literalidad del contrato y para ello hay que llevar a cabo una labor de integración del contrato que forma parte de la labor de interpretación (...)*" para buscar la verdadera intención de los contratantes. En este caso, esta voluntad de arrendar todas las fincas susceptibles de ser arrendadas se aprecia en la solicitud de la PAC del año 1994, en la que si se incluyeron todas las fincas que no fueron relacionadas en el Anexo I del contrato. Esta solicitud de la PAC del año 1994 presentada por Y, S.A. debe considerarse un acto de las partes posterior al contrato de arrendamiento que integra el contrato, es una cláusula más del mismo.

-No se acepta que el contrato de arrendamiento pueda considerarse como arrendamiento de negocio ya que es un contrato de arrendamiento rústico sometido a la Ley de Arrendamientos Rústicos de 31 de diciembre de 1980, que regula los arrendamientos mediante los cuales se ceden temporalmente una o varias fincas para su aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal a cambio de precio o renta aunque concorra alguna de las circunstancias siguientes: 1) Recibir de las partes una denominación distinta del arrendamiento. 2) Incluir, además de las tierras, las edificaciones, instrumentos u otros elementos destinados a la explotación.

Por tanto, se alega, el contrato de arrendamiento rústico no pierde su naturaleza, de arrendamiento de cosa, cuando junto a la finca arrendada se ceden las edificaciones, aperos y otros elementos destinados a la explotación.

Octavo:

Como vemos, el elemento clave del debate se localiza en determinar si cuando se produjeron las transmisiones de las fincas expropiadas, en 1994 según es pacífico en este caso, éstas estaban ya desafectas por haber tenido lugar en 1993 el cese en el ejercicio de la actividad agrícola que venía realizando el reclamante, ya que no se discute que el cese de la actividad constituye una excepción a la regla general que obliga a esperar 3 años antes de transmitir los activos que pasan del patrimonio empresarial al personal para consolidar este trasvase, tal y como expone el artículo 41.tres de la Ley 19/1991, vigente cuando se produjeron las transmisiones, que expone que "*Se entenderá que no ha existido desafectación, salvo en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la fecha de aquella.*"

Si el cese se produjo, supuso la desafectación automática, sin esperar la "cuarentena" de 3 años, de todas las fincas expropiadas después. Si el cese no se produjo, todas las fincas transmitidas en 1994, incluso las que ya estaba explotando la sociedad Y, S.A. en virtud del contrato de arrendamiento, se habrán transmitido antes de que culmine su desafectación por el transcurso de los 3 años que exige la regla general.

Como es obvio, el precepto solo se aplica cuando el cese en el ejercicio de la actividad se ha producido realmente, por lo que se tratara de determinar cual fue la situación real existente, valorando los hechos pruebas exhibidos y los distintos instrumentos jurídicos en liza, para calificar adecuadamente unos y otros, determinando si la situación producida se corresponde con la que el contribuyente quiso formalizar a través de los documentos exhibidos a la inspección, el de cese de actividad y el contrato de arrendamiento.

A juicio de este Tribunal, se puede analizar desde dos ópticas diferentes el conjunto de datos aportados por las partes al expediente, y los dos conducen al mismo resultado: las fincas transmitidas no estaban desafectas de la actividad agrícola del reclamante, de modo que no son de aplicación los coeficientes de abatimiento.

l) En primer lugar puede adoptarse una visión que podríamos denominar formalista, o literalista, que, a juicio de este TEAC, viene a ser la que propone el reclamante y la que seguramente buscó con el cambio de organización de la explotación de sus fincas. Desde esta visión, en principio, habría que darle la razón al reclamante, ya que si bien cuando se pusieron en marcha las expropiaciones de AENA que aquí nos ocupan, con las actas previas de ocupación de 23 de julio de 1993, no había duda alguna de la afectación a la actividad agrícola de todas las fincas cuya expropiación culminaría durante el año siguiente, ya que el reclamante era el titular de ella a través de la comunidad de bienes formada con sus hermanos, todo cambia en pocos días, en los que van del 31-10-1993, en que la comunidad de bienes de los hermanos H presentan la Declaración censal de baja de la entidad **X, C.B.** y el inmediato arrendamiento de la explotación agrícola de determinadas fincas a la sociedad **Y, S.A.** del 2-11-1993.

No obstante, este mismo análisis de la formalidad creada, de los documentos y declaraciones de los contratantes, nos lleva a dar la razón a la Inspección, ya que la literalidad del contrato de arrendamiento celebrado

con **Y, S.A.** deja fuera de la cesión a esta entidad a un buen puñado de fincas de la reclamante, y la literalidad de otros documentos obrantes en el expediente (potenciados además por su condición de documentos públicos) muestran con claridad que algunas de esas fincas siguieron siendo explotadas por sus dueños, por el reclamante y sus hermanos, lo que descarta de plano que haya habido cese en la actividad.

Así ocurre con los cuatro grupos de fincas mencionadas en el apartado B.1º del fundamento de hecho anterior, en cuyos documentos públicos de transmisión se hacen menciones que apuntan con claridad en el sentido que apuntamos, que eran fincas cuya explotación no se cedió a **Y, S.A.**

Especialmente clara es esta conclusión con las fincas citadas en el apartado B 1º 1, respecto de las que las actas previas a la ocupación, de fecha 27-09-1994 (muy posteriores a la firma del contrato de arrendamiento con la entidad **Y, S.A.** y que adquieren el carácter de actas de ocupación por acuerdo de las partes) indican expresamente que en ellas hay un “cultivo actual” que se define como “Labor”, y que es desarrollado de forma directa por el contribuyente (junto con sus cuatro hermanos), sin que se mencione ningún arrendamiento ni arrendatario.

Estas actas previas de ocupación (documento publico cuyas características ya han sido expuestas anteriormente) fijan con claridad la titularidad del reclamante de la explotación de estas fincas, confirmando o ratificando que no fueron arrendadas a **Y, S.A.** como ya resultaba de su falta de incorporación al contrato de arrendamiento, y descartando por completo, a juicio de este TEAC, cualquier virtualidad de la interpretación espiritualista de dicho contrato privado, o superadora de su literalidad, que propone ahora el recurrente para superar esta falta de incorporación al contrato de las fincas mencionada.

Como ya indicaba la Inspección: “ (...) Pero también es cierto que quedaban otras (fincas) que sí eran susceptibles de dicha explotación y que no se hicieron constar en el mencionado Anexo, circunstancia que, a juicio de esta Oficina Técnica, no puede achacarse a un descuido o error involuntario, ya que, como se ha expuesto, lo pormenorizado de la relación de fincas incluidas en el Anexo podría hacer pensar en la posibilidad de que pudiera existir algún error puntual, pero no en una omisión sistemática de numerosas fincas susceptibles de ser arrendadas por desarrollarse en ellas una actividad agrícola,

*Además, si, según manifiesta el contribuyente, aunque dichas fincas no constaran en el contrato con **Y, S.A.**, realmente eran explotadas por esta sociedad, podría haberse salvado esa deficiencia en cualquier momento posterior a la firma del contrato, pero no consta que hubiera rectificación alguna del mismo, el cual se ha mantenido en sus mismos términos desde que fue suscrito por las partes, por lo que difícilmente puede admitirse lo manifestado por el interesado en cuanto a que su verdadera intención fuera el arrendamiento de la totalidad de las fincas de su propiedad, (...)*”

Otro tanto puede decirse de las fincas mencionadas en el apartado B 1º. 2, en las que su no incorporación al contrato de arrendamiento es coherente y se ve ratificada con el hecho de que en las actas previas de ocupación de 27-07-1994 se indique que en ellas se desarrollaba una explotación agrícola de forma directa por el contribuyente (junto con sus cuatro hermanos), estando en ese momento en situación de barbecho. Estas actas previas de ocupación, a diferencia de las de 27-09-1994 citadas en los dos párrafos anteriores, no adquieren el carácter de actas de ocupación y, por tanto, no suponen transmisión de la propiedad, pero lo cierto es que la descripción que en ellas se hace de la explotación agrícola de la finca, y de su titularidad, es la que se incorpora al proceso expropiatorio y la que permanece en él, ya que no ha sido modificada posteriormente en las actas de ocupación ni, en consecuencia, en toda la documentación posterior, y la que surte efectos en él, ya que es el reclamante el único indemnizado por la pérdida de la posibilidad de explotación futura de las fincas, al no tener reflejo en el procedimiento expropiatorio ninguna relación de arrendamiento.

Como es obvio, no puede pretenderse que la formalización de la titularidad de la explotación de estas fincas que se exterioriza en toda la documentación pública del proceso expropiatorio quede desvirtuada por un contrato privado de arrendamiento firmado cuando este procedimiento ya está en marcha.

Dicho de otro modo, no puede pretenderse que para quien aparece como propietario y explotador de una finca cuando esta se transmite en 1994, tenga valor una cesión de esa explotación supuestamente realizada en noviembre de 1993. Menos aun cuando ese supuesto arrendamiento se habría realizado en un contrato en cuyo listado de fincas arrendadas NO se incluyen esas fincas.

La conclusión clara, a juicio de este TEAC, es que la documentación obrante en el expediente acredita que el reclamante continuó siendo el titular, junto a sus hermanos, de la explotación agrícola de, al menos, algunas fincas, lo que supone que no cesó en dicha actividad.

II) En segundo lugar, puede irse más allá de la formalización creada por el reclamante (cese en la actividad y arrendamiento a una sociedad), y analizarse el caso a la luz del conjunto de circunstancias que la rodean y de sus efectos materiales, interpretando y calificando, en definitiva, todos los hechos y actos jurídicos documentados en el expediente.

Así, el conjunto de circunstancias expuestas en el apartado B. 2 del anterior fundamento de derecho, que damos aquí por reproducido, muestran claramente que, como afirma la Inspección y comparte este TEAC, ampliatorio que “(...) el arrendamiento de parte de la actividad agrícola a **Y, S.A.** realizado tras haber conocido la futura expropiación de fincas y antes de que esta expropiación se produzca, manteniéndose la actividad de esa

explotación, de hecho, en términos muy similares a como se ejercía con anterioridad, puede responder más a un objetivo fiscal que económico”, o que la actividad agrícola que venía ejerciendo el reclamante, “(...) continúa siendo ejercida, realmente, por las mismas personas (los cinco hermanos H), quienes finalmente (ya sea como comuneros o como socios) disfrutarán de los beneficios o sufrirán las pérdidas generadas por la actividad económica de explotación agrícola.”

Siendo significativo el momento y la premura con la que se intenta formalizar el cambio de titularidad de la explotación (responsables quizá de que tampoco en el terreno de lo puramente formal, como hemos visto, se llegue a conseguir ejecutar con eficacia el cambio pretendido) y siéndolo también la evidente coincidencia sustancial entre la estructura inicial (comunidad de bienes) y la posterior (**Y, S.A.**), así como la falta de adaptación y reflejo completo de **Y, S.A.** a su nueva actividad, es especialmente significativo el hecho de que **Y, S.A.** no haya solicitado un expediente independiente en el procedimiento de expropiación, lo que hubiera podido hacer como supuesto titular de la explotación de la finca durante 6 años que se verá cercenado por la expropiación.

Está “fuera de toda lógica mercantil, renunciar a su derecho a ser indemnizada en su calidad de arrendataria de un negocio objeto de expropiación”, como razona la Inspección, lo que acredita (acudiendo a la interpretación espiritualista o finalista del contrato de arrendamiento que el propio reclamante reclama) que la intención de los contratantes no fue nunca que los dueños de las fincas dejasen de aparecer como titulares de la explotación agrícola realizada sobre ellas (cultivo directo) a todos los efectos. Se quiso dejar de ser titular de la explotación agrícola a efectos fiscales dándose de baja de ella a través del modelo 036. Pero no se ha abdicado de tal condición a efectos civiles, de modo que todo el justiprecio les llegue directamente a los propietarios, tanto en el procedimiento expropiatorio iniciado unos meses antes del supuesto cese, como en el iniciado unos meses después.

Por tanto lo que en este caso queda claro en el terreno de lo formal, como hemos visto, también lo es en el terreno de lo material: no puede prosperar el intento de oponer a la Hacienda Pública que entre octubre y noviembre de 1993 se cesó en la actividad agrícola, y esgrimir lo contrario, que se es cultivador directo de las fincas expropiadas, ante los organismos públicos que deben indemnizar por las expropiaciones materializadas en 1994.

Noveno:

Por último, debe rechazarse que se haya atentado al principio de igualdad recogido en el artículo 31 de la Constitución, alegato que pretende justificar el reclamante acudiendo a pronunciamientos administrativos favorables a otros contribuyentes en los que, según afirma, ante “supuestos sustancialmente iguales” al presente caso, la Administración Tributaria consideró que las fincas no estaban afectas a una actividad económica, a pesar de las Actas Previas de Ocupación que contenían las mismas menciones que en este caso. Para apreciar que hay vinculación a actos propios de la Administración en actuaciones anteriores, hay que estar no sólo ante situaciones idénticas, sino también ante un mismo obligado tributario, un mismo concepto tributario y ante el mismo/s periodo impositivo/s. Lo contrario, supondría impedir a la Administración actuante de forma indefinida, ajustar sus actos a la legalidad y a la realidad de los hechos, sin que esta limitación estuviera justificada por el respeto a las situaciones jurídicas creadas por la propia Administración.

En este supuesto, estamos ante obligados tributarios diferentes a aquellos afectados por eventuales decisiones administrativas de distinto signo, lo que ya elimina toda vinculación y, en todo caso, aunque haya coincidencia en las circunstancias generales (actuación expropiadora simultánea, similar tipo de finca rústica y cultivo, y semejante contenido del Acta Previa de Ocupación) el conjunto de pruebas aportadas después por cada contribuyente debe ser objeto de una valoración individualizada, lo que impide juicios globales y apriorísticos

Decimo:

En cuanto a la sanción impuesta, el interesado manifiesta en el recurso de alzada su improcedencia ya que la sanción deviene de una cuota de IRPF calculada por la Inspección sobre la base de una interpretación discutible de las normas, y no del acaecimiento de hechos concretos, por lo que, afirma, no existe dolo, culpa o negligencia en la conducta del interesado. Manifiesta que puso en conocimiento de la Administración en la correspondiente declaración del IRPF de 2003 la obtención de las rentas provenientes de la expropiación de AENA, por lo que dichas rentas no fueron ocultadas a la Administración.

Afirma que no se dan en la conducta del interesado ninguno de los elementos de las manifestaciones de culpa punibles del artículo 183 de la LGT. Debe ser admitida en este supuesto la concurrencia de la exclusión de responsabilidad de mediar interpretación razonable de la norma prevista en el apartado 2 del artículo 179 de la vigente LGT. Por tanto la conducta del interesado no es constitutiva de infracción tributaria y en consecuencia no procede imponerle sanción alguna.

Respecto de la culpabilidad, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, disponía que las infracciones tributarias eran sancionables «*incluso a título de simple negligencia*», y el artículo 183.1 de la ley 58/2003 establece que: “*Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”. En consecuencia, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello “*cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios*” (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el reclamante como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En cuanto a su acreditación por parte de la Administración cabe señalar, que, como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente recoge la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, la sentencia de 11 de marzo de 2010 -recurso de casación 10315/2003- con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal):

“.. la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T ., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -

como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]" (el subrayado es de este Tribunal).

El propio Tribunal Supremo concluye en su reciente sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]."

Pues bien, en el supuesto objeto de estudio, al no haber declarado el reclamante las ganancias patrimoniales derivadas del mayor justiprecio fijado por los Tribunales como consecuencia de la expropiación por el organismo público AENA de varias fincas de su propiedad afectas a una actividad económica, concurre en el contribuyente el requisito subjetivo preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, es decir, la culpa o negligencia en su conducta, al haber incumplido la normativa reguladora del IRPF. Y sin que pueda alegarse una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del IRPF, las cuales resultan claras e interpretables en un solo sentido en este caso.

Comparte este TEAC la motivación de la citada culpabilidad que esgrime el acuerdo sancionador, ya que, en efecto, respecto a la no procedencia de aplicar los coeficientes reductores al mayor justiprecio devengado, una vez que la Inspección ha concluido que las fincas, en el momento de la expropiación, estaban afectas a una actividad económica, no puede resultar interpretable la afectación o no de las fincas transmitidas a una actividad económica, por cuanto se trata de una cuestión de hecho que la Inspección considera indubitada en el sentido de considerarlas afectas a una actividad de explotación agrícola.

La dificultad que este caso ofrece para la determinación de tal afectación se debe, como se ha analizado sobradamente, y afirma el acuerdo sancionador, a que el contribuyente (junto con sus hermanos) haya intentado formalizar un cese en la actividad que, sin embargo, no se ha conseguido formalizar (ya que faltan fincas en el contrato de arrendamiento y hay pruebas documentales que siguieron siendo titulares de la explotación de algunas fincas) colocando la explotación en sede de una sociedad propia, de modo incompleto e incoherente con el mantenimiento de tal titularidad en los procedimientos expropiatorios. Todo ello no exime de culpa, sino al contrario, ya que supone la existencia de una actuación tendente a eludir la carga tributaria que en derecho le corresponde derivada de la transmisión de aquéllas.

Por tanto, debe considerarse, la conducta del obligado tributario es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente, cuando menos, no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por otra parte, tampoco puede considerarse como una interpretación razonable de la norma, como sostiene el contribuyente, que el mayor justiprecio determinado por el Tribunal Supremo en 2002 debe imputarse a un período prescrito, porque art. 14.2.a) de la Ley 40/1998, del IRPF, establece claramente que los importes no satisfechos pendientes de resolución judicial, una vez percibidos, deben imputarse al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza (criterio reiteradamente confirmado por la doctrina de la Dirección General de Tributos (consultas nº V0875-05 y V0444-06). Y, en segundo lugar, como continúa indicando el acuerdo sancionador, porque la prescripción de una renta no puede depender del tiempo que los Tribunales de Justicia tardan en resolver una determinada controversia tributaria, ya que, en este caso, la mayor parte de las rentas percibidas como consecuencia de una decisión judicial quedarían exentas de tributar al transcurrir más de cuatro años desde el inicio del proceso, lo cual atentaría contra los más elementales principios de la justicia tributaria.

En consecuencia con lo expuesto, las exigencias probatorias de la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del contribuyente llevan a este Tribunal a considerar que en el presente caso se ha acreditado suficientemente la concurrencia de culpabilidad, por lo que resulta ajustada a Derecho la sanción impuesta.

Los argumentos referidos a la regularización han sido confirmados por este Tribunal y a la vista de las circunstancias expuestas con anterioridad cabe concluir que en la conducta del obligado tributario concurrió el requisito subjetivo de la culpabilidad declarando conforme a derecho las sanciones impuestas con aplicación, en este tributo, de la Ley General Tributaria 230/1963, por ser más favorable al contribuyente.

Por último, señalar que la sanción impuesta correspondiente al ejercicio de 2002 y confirmada en la presente resolución no ha de verse afectada en modo alguno por la modificación establecida por este Tribunal variando la imputación que efectuó la Inspección de los Tributos al ejercicio de 2003 de las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses percibidos por el reclamante, anulando dicha liquidación tributaria del incremento de patrimonio regularizado en dicho periodo por la percepción de dichos intereses, que deberán incluirse en la liquidación practicada por el ejercicio 2002 ya que dicha ganancia patrimonial no fue objeto de sanción.

Undécimo:

Respecto de su petición de reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión del acuerdo recurrido más el interés legal que proceda, en base a lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 58/2003, General Tributaria, hay que remitirse a lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que disponen lo siguiente: Artículo 75: *“Órganos competentes.- Será competente para acordar el reembolso del coste de las garantías la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.*

Serán órganos competentes para la tramitación los órganos de la Administración, entidad u organismo que determine su norma de organización específica.”. Por su parte, el artículo 76 siguiente, en su apartado 1 relativo a la iniciación señala que: “El procedimiento se iniciará a instancia del interesado mediante escrito que se deberá dirigir al órgano competente para su resolución con el contenido al que se refiere el artículo 2.....”

Por último, se debe dejar constancia de que con esta misma fecha, la Sala Primera de este Tribunal Central ha aprobado, en el mismo sentido que la actual, las resoluciones números de registro RG. 873-11, RG. 1350-11 y 1392-11 presentadas por los hermanos del aquí reclamante.

POR LO EXPUESTO:

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,

ACUERDA:

estimar en parte el recurso de alzada presentado, confirmando la sanción impuesta correspondiente al ejercicio de 2002, y anulando las liquidaciones de los ejercicios de 2002 y 2003 de IRPF, para que se practique una nueva liquidación por el ejercicio de 2002 conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

[1] El subrayado se ha añadido por este TEAC.

[2] El subrayado se añade por este TEAC.

[3] El subrayado se ha añadido por este TEAC.

[4] Cita el artículo 8 del Real Decreto 2.591/1.998 de 4 de diciembre, que contiene las normas sobre aeropuertos de interés general y su zona de servicios, en desarrollo del artículo 166 de la Ley de 30 de diciembre de 1996 de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, que bajo la rúbrica "Sistema General aeroportuario", establece: *"A los efectos de asegurar la necesaria coordinación entre las Administraciones Públicas con competencias concurrentes sobre el espacio aeroportuario, los planes generales y demás instrumentos generales de ordenación urbana calificarán a los aeropuertos y a sus respectivas zonas de servicio como sistema general aeroportuario"*

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.