

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067289

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 181/2017, de 21 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 178/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Incrementos y disminuciones de patrimonio. *Expropiación forzosa.* En una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia en la que el justiprecio inicialmente fijado fue incrementado como consecuencia de la valoración del Jurado de Expropiación se planteó en que ejercicio se debe declarar el incremento patrimonial. Según el TEAC las rentas exigible cuando se dicte la resolución declarando el derecho a recibir el importe fijado, mientras que la tesis de la sociedad es que el devengo se produce cuando tiene lugar la ocupación de los bienes. Según el TS [STS, de 9 de febrero de 2012, recurso n.º 3003/2008, (NFJ038879)] el incremento del justiprecio se apunta en el ejercicio en que se declara la expropiación y se efectúa a ocupación, ejercicio en que tiene lugar la alteración patrimonial. Se estima el recurso, imputándose la renta en el ejercicio de declaración de la expropiación sin que proceda la liquidación por encontrarse prescrito. **Voto particular.** Se refiere al inicio del cómputo de la prescripción en las cosas en que la fijación del justiprecio se produce con posterioridad al devengo de la expropiación. El inicio tiene lugar cuando finaliza el plazo de declaración del período en que el incremento del justiprecio queda definitivamente establecido. *Diferenciación entre imputación temporal a efectos fiscales, devengo de impuesto y actio nata.* El nacimiento de la obligación tributaria no tiene que coincidir con el periodo en que la renta se integre en la base. La obligación del incremento del justiprecio no puede ser anterior a su fijación definitiva, aun cuando la renta se integre en la base de un período anterior. La *actio nata* o momento a partir del cual se inicia la prescripción de una acción o derecho no es otro que cuando pudiera ejercitarse. Por tanto, el plazo de prescripción para liquidar el aumento del justiprecio se inicia al finalizar el plazo de declaración del ejercicio en que quedó definitivamente establecido el incremento.

PRECEPTOS:

Ley de 16 de diciembre de 1954 (Ley Expropiación Forzosa), arts. 52, 56 y 57.

Código Civil arts. 609, 1.100, 1.108 y 1.501.

Decreto de 26 de abril de 1957 (Rgto de Expropiación Forzosa), art. 60.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 4, 10, 19 y 23.

Ley 58/2003 (LGT), art. 67.

PONENTE:*Don Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000178 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02198/2014

Demandante: FUENTECULLER SA

Procurador: D. JOSÉ LUIS PINTO MARABOTO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiuno de abril de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 178/2014 seguido a instancia de FUENTECULLER SA que comparece representada por el Procurador D. José Luis Pinto Maraboto y asistido por el Letrado D. José Luis Romero-Caballero Roldán, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 4422-11), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 219.691,53 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 29 de abril de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 4422-11).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de noviembre de 2014. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 21 de noviembre de 2014.

Tercero.

Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 23 de febrero de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Son hechos relevantes para la solución del caso los siguientes:

1.- El Ayuntamiento de Culletero aprobó el instrumento de planeamiento urbanístico denominado "Plan Parcial de Cordera". Los propietarios de los terrenos incluidos en la unidad de ejecución constituyeron una escritura pública de fecha 16 de junio de 1994 la "Junta de Compensación del Plan Parcial de Cordera" para llevar a cabo la urbanización de los inmuebles.

2.- El 30 de enero de 1995 la Junta de Compensación instó al Ayuntamiento la expropiación de los terrenos pertenecientes a FUENTECULLER SA.

3.- El 11 de mayo de 1995, el Ayuntamiento aprobó con carácter inicial el proyecto de expropiación y las hojas de aprecio con la valoración de las fincas. Llevándose a cabo la expropiación por el procedimiento de urgencia.

4.- El 11 de octubre de 1996, el Servicio Provincial de Urbanismo de La Coruña, de la Consejería de Política Territorial, Obras Públicas y Vivienda tasó el valor de los terrenos expropiados en 33.559.505 pts. Estando disconforme FUENTECULLER SA con dicha valoración, se pasó el expediente al Jurado Provincial de expropiación de La Coruña.

5.- El 15 de abril de 1997, la Junta de Compensación consignó el importe de las hojas de aprecio, de 33.559.505 pts.

6.- El 18 de abril de 1997, se produjo la ocupación de los terrenos expropiados.

7.- El 1 de diciembre de 1998, el Jurado Provincial de Expropiación de La Coruña fijó el justo precio en 84.085.250 pts. Lo que se notificó a FUENTECULLER SA el 7 de enero de 1999.

8.- Ambas partes recurrieron la decisión en vía contencioso-administrativa.

9.- El 7 de mayo de 1999, FUENTECULLER SA y La Junta de Compensación llegaron a un acuerdo por el que ambas aceptaban el valor dado por el Jurado. La Junta se obligaba a pagar la diferencia entre los 84.085.250 pts. y la cantidad depositada, es decir, 50.525.745 pts. Cantidad a la que se añaden 21.003.798 pts. por los intereses sobre la valoración desde la fecha de aprobación por el Ayuntamiento de Culletero de la solicitud de inicio de expropiación (25 de marzo de 1995) hasta la Resolución del Jurado Provincial (1 de diciembre de 1998).

Ambas partes desistieron del recurso y en ese mismo acto la Junta de Compensación abono la suma de 71.529.543 pts.

10.- El 20 de noviembre de 1999, la entidad recibe por medio de transferencia desde la cuenta bancaria de la Delegación de Economía y Hacienda, 33.559.505 pts, correspondientes el depósito previo de ocupación.

11.- La Administración, que inició las actividades inspectoras el 13 de febrero de 2004, regulariza la situación del siguiente modo:

a.- Beneficio obtenido en 1997, resta el coste de adquisición de 4.311.081 pts; de la valoración efectuada por la Administración, es decir, 33.559.505 pts y obtiene una base imponible de 29.248.424 pts.

b.- Base imponible 1999 suma los 50.525.745 pts de diferencia de precio con los 21.003.798 pts de intereses y obtiene una cantidad total de 71.529.543 pts, que considera como base imponible. Resultando una cuota de 24.285.340 pts, más 12.268.255 pts de intereses, cantidades todas ellas referidas al ejercicio 1999.

Se impuso además una sanción -antes se había procedido por la vía de delito, pero el Juez de lo Penal absolvió a los acusados-

12.- El TEAR confirmó la liquidación y la sanción.

13.- EL TEAC confirmó la liquidación, pero anuló la sanción.

El TEAC razona que " un activo se da de baja del balance en el ejercicio el que se transmite la propiedad, esto es, cuando se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a aquélla, reconociéndose un resultado por la diferencia entre el valor contable del mismo y el valor de justiprecio establecido en el expediente de expropiación, toda vez que el importe del mismo es el único derecho que en ese momento está acordado y sobre el que la empresa tiene un derecho reconocido. Por ello, en los casos de expropiación por el procedimiento general ello tiene lugar con el pago seguido de la ocupación que actúa como traditio, siendo el modo el título de la transmisión".

Ahora bien, continúa el TEAC, la cuestión se complica en el procedimiento de urgencia y cuando en el procedimiento general o en el de urgencia existe controversia con el justiprecio. Sosteniendo que " en el caso del procedimiento de urgencia, el tratamiento contable que guiaría, como hemos indicado, la imputación fiscal al no existir regla especial en el indicado Impuesto respecto a la tributación de un bien enajenado por expropiación, supondría, en el momento en que se reciba el depósito previo a cuenta del justiprecio y la indemnización por rápida ocupación, la empresa ha de contabilizar una entrada de tesorería con abono a un anticipo en compensación de los bienes expropiados. En el momento de la ocupación se contabilizaría la baja del activo, naturalmente si, como señala el Tribunal Supremo, se han cumplido los trámites contemplados en el art 52 pues, de otro modo, la ocupación no habría producido la transmisión de riesgos y beneficios que aquella baja requiere. Entonces se cancela el anticipo y solo si el importe ya obtenido es superior al valor neto contable se contabiliza el beneficio. Si no, la baja se realizará contra la cuenta de crédito que a su vez se abonará en el momento de la fijación del justiprecio en el que, asimismo, tendrá lugar el beneficio contable. En el caso de hallarse el importe final pendiente de la resolución de un recurso o litigio, la empresa no tiene control alguno sobre él por lo que no resulta posible su reconocimiento contable y el consiguiente reflejo como ingreso, a no ser, como sucede en el caso aquí suscitado, que no coincidiendo las hojas de aprecio de la Administración y el administrado, éste solicite un importe superior al fijado por aquella y litigue por ello, pues en tal caso está claro que el importe reconocido en la hoja de aprecio administrativa es ya un mínimo al que tiene derecho por el que se devenga ya el beneficio por diferencia entre el valor neto contable del bien; si posteriormente por sentencia firme se le reconociera el derecho a la diferencia en más por el reclamada, se devengaría entonces dicho exceso".

En suma, para el TEAC: " La referida renta no es exigible hasta el momento en que se dicta la resolución judicial declarando el derecho a tal importe, pues es incuestionable que con anterioridad se desconoce si se va a obtener la misma. En consecuencia, la renta debe imputarse en el periodo impositivo en que sea firme la resolución judicial que ponga fin al litigio". Entendiendo que la transacción realizada debe merecer un tratamiento equivalente y por ello la renta debe imputarse al ejercicio 1999, que cuando quedó fijado el justiprecio.

En lo que respecta a los intereses expropiatorios, " el devengo de los intereses se produce en el ejercicio 1999 cuando se firma el Acuerdo transaccional que pone fin al proceso judicial iniciado por ambas partes y determina el importe del justiprecio de los intereses depende de la existencia de una previa cantidad base sobre la que deben aplicarse por lo que es evidente que hasta el momento del pago del justiprecio no resultan exigibles". Por lo tanto, también se devengaron en el ejercicio 1999.

14.- La tesis de la sociedad es que en los supuestos de procedimiento de urgencia, el devengo se produce cuando la ocupación de los bienes tiene lugar con el cumplimiento de los requisitos establecidos en al LEX. Lo que implica que, si con posterioridad, por existir pendencia sobre el justiprecio, si importe se incrementa, la ganancia obtenida en ese momento se imputa fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo, esto es, aquel en el que se produjo la alteración patrimonial que, siendo indiscutida en su realidad, era controvertida en su concreta cuantificación"

En lo referente a los intereses se dice que el dies ad quem fijado es el 21 de marzo de 1995 y el dies a quo el 1 de diciembre de 1998.

Por tanto, ni el justiprecio, ni los intereses se devengaron con anterioridad al ejercicio 1999, sino antes, lo que implica que cuando se inician las actuaciones inspectoras ha operado la prescripción.

Segundo.

La STS de 29 de abril de 2013 (Rec. 5089/2011), enjuicia un supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia y razona que " si con posterioridad, por existir pendencia sobre el justiprecio, su importe se incrementa, la ganancia obtenida en ese momento se imputa fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo, esto es, a aquel en el que se produjo la alteración patrimonial que, siendo indiscutida en su realidad, era controvertida en su concreta cuantificación. Tal evento, como nadie discute tuvo lugar en este caso en el ejercicio 1994, por lo que

hemos de dar la razón en este punto a la compañía recurrente". Esta sentencia tiene especial, al igual que el TEAC en la resolución que se recurre, tiene en cuenta la " Consulta nº 4 del BOICAC nº 68 que "el tema planteado no está recogido específicamente en el Plan General de Contabilidad", proponiendo una solución contable que se vio obligado a aclarar en una segunda consulta, la nº 3 del BOICAC nº 78/2009", llegando a la conclusión de que la ganancia derivada del incremento del justiprecio se imputa al momento en que se devengó el tributo. También razona la sentencia que, en cuanto a los intereses, " tanto si se trata de los del art 56, como sí lo son del art 57, ambos de la Ley de Expropiación Forzosa , constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, pero que en todo caso deben tributar como ganancia patrimonial....imputable fiscalmente a los ejercicios en que se devengaron". Remitiendo a lo razonado en las STS de 12 de abril de 2010 (Rec. 4773/2003) y 9 de febrero de 2012 (Rec. 3003/2008)

En dichas sentencias se sostiene que: " En relación con los "intereses" en materia de expropiación, contenidos en los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa , se ha de declarar, con carácter general, conforme a la doctrina jurisprudencial, que "los intereses por demora en materia de expropiación son de devengo automático, por ministerio de la Ley, no requiriéndose, por tanto, la formulación explícita por la parte afectada ni la "interpellatio" del expropiado (...) de forma que, "la fijación de los intereses de demora que se devengan según lo preceptuado por los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa son un crédito accesorio del justiprecio y una obligación legal del art. 1.108 del Código Civil (LEG 1889, 27) , (...); por consiguiente se trata de frutos civiles que se devengan día por día con arreglo al interés legal (arts. 56 y 57 de la Ley Expropiatoria) . (...) De las clases de intereses contemplados en la citada Ley, se han de distinguir los derivados de la "demora en la tramitación del importe del justiprecio" (art. 56) y los derivados de la "mora o retraso en el pago del justiprecio " (art. 57). Los primeros tienen el carácter de "indemnización", son indemnizatorios en el sentido recogido en el art. 1501.3 , en relación con el art. 1.100, ambos, del Código Civil ; mientras que los derivados del supuesto previsto en el art. 57, de la citada Ley , son "remuneratorios" en el sentido contemplado en el art. 1501. 2 , del Código Civil , cumpliendo la función de resarcimiento por la indisponibilidad por parte del afectado del montante económico que el justiprecio representa, retenido por la Administración en detrimento del interesado. En ambos casos, se trata de una "indemnización" que no cabe confundir con el "justiprecio", al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a otros conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que lo hacen viable, pero sin que "ab initio" estén integrados en el importe del "justiprecio".

En conclusión, para la STS de 29 de abril de 2013 (Rec. 5089/2011) " las sumas incluidas [incremento en el justiprecio]...percibidas en el año 2004 como consecuencia dictada por la STS en dicho año, por la expropiación urgente de los terrenos de propiedad en 1994 han de imputarse en cuanto ingresos a este último ejercicio...Las correspondientes a los intereses expropiatorios deben serlo al respectivo ejercicio, aplicándose el régimen...vigente en cada uno de ellos". Dicho de otro modo, el incremento del justiprecio se imputa al ejercicio 1994, aunque se haya reconocido por sentencia de 2004 y los intereses se devengan por día por día.

La reciente STS de 10 de marzo de 2014 (Rec. 4529/2010) , analiza un supuesto muy similar al de autos, pues en dicha sentencia la sociedad demandante argumentaba que debía estarse al momento del devengo y ello con independencia de que el justiprecio hubiese sido objeto de litigio, operando por ello la prescripción.

En concreto, en dicho caso, el Ayuntamiento expropió a la sociedad unos terrenos, procediendo a la ocupación y pago del justiprecio el 24 de mayo de 1994. Como no se estuvo conforma con el justiprecio se recurrió y, posteriormente, en el año 2001, se abonó la diferencia entre lo percibido en 1994 y los fijado por el Tribunal Supremo, mediante cheque de fecha 30 de mayo de 2002 . En principio la sociedad realizó autoliquidación del justiprecio percibido como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo en el IS, ejercicio 2002, si bien, posteriormente presentó solicitud de devolución del importe abonado, pues considera no procedía abonar el IS, entre otros motivos, por haber prescrito esa obligación fiscal, que el devengo debía referirse al ejercicio 1994, aunque la sentencia reconociendo el sobreprecio se hubiese dictado en el año 2001 y el pago efectivo realizado en el año 2002. El TSJ de la Comunidad de Valencia, en la sentencia de 3 de junio de 2010 (Rec. 1341/2008) , estimó el recurso y sostuvo que operaba la prescripción. Esta decisión fue recurrida por el Abogado del Estado, sosteniendo en su recurso que, frente al criterio del TSJ, " no se puede hablar, como hace la sentencia, de las prescripción del derecho al cobro por parte de la Administración respecto de un incremento patrimonial operado en 1992 (al menos en parte) y que, impedía el nacimiento a favor de la Administración de un derecho al cobro de un tributo entonces no nacido". Pese a tales argumentos, la STS desestimó el recurso y confirmó la STSJ de la Comunidad de Valencia.

El caso, aunque se refiere a un proceso de expropiación general, guarda, por lo tanto, gran similitud con el de autos, de hecho las diferencias son irrelevantes, pues el justiprecio se recurrió y fue siete años después cuando se abonó la diferencia. De hecho, la Abogacía del Estado sostenía que " el devengo no se produjo en la fecha de la expropiación ni en la de la ocupación sino en el momento del cobro final del justiprecio en virtud de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2001 , esto es, el 30 de mayo de 2002 , por lo que no existe prescripción alguna, lo que redundaría en la improcedencia de la rectificación de la autoliquidación del IS de 2002 y de la devolución del ingreso realizado, pues con el pago del justiprecio se produjo el incremento patrimonial gravado".

Pues bien, el Tribunal Supremo razona que " las ganancias y las pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial. Por consiguiente, tratándose de fijar en el tiempo la variación del patrimonio como consecuencia de una transmisión en virtud de expropiación forzosa, resulta imprescindible determinar el momento en que se manifiesta esa mudanza. De entrada, ha de entenderse que acaece al consumarse la transmisión, por lo que procede analizar cuándo acontece tal evento en la expropiación forzosa". Concluyendo la Sala que en el proceso ordinario " transmisión de la propiedad en una expropiación forzosa tramitada por el procedimiento ordinario y, por ello, las eventuales variaciones en el patrimonio del expropiado, tienen lugar, por la concurrencia del título y el modo y conforme a lo dispuesto en el artículo 609 del Código civil , cuando, una vez pagado o consignado el justiprecio, se ocupa la finca, sin perjuicio de que la cuantía del mismo pueda después variar si hubiere pendencia al respecto".

Añadiendo la Sala y resulta relevante para el caso, que " incluso si se hubiera tratado de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia, tampoco hubiera cambiado la imputación temporal al ejercicio en que se produjo la ocupación de la finca, frente al criterio mantenido por el Abogado del Estado que considera que el incremento debiera imputarse al ejercicio en que se fijó el justiprecio, tal como ya resolvieron las mencionadas Sentencias de 4 de abril de 2011". Continúa la Sala razonando, con cita de la indicada sentencia, que " en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el repetido artículo 52 (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas). El desenlace al que llegamos se encuentra avalado por el propio artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa , cuyo tercer párrafo dispone que en los casos de las adquisiciones producidas por el procedimiento de urgencia la inscripción de la transmisión en el Registro de la Propiedad queda en suspenso hasta que, fijado el justiprecio, se verifique su pago o se consigne, sin perjuicio de la pertinente anotación preventiva «mediante la presentación del acta previa de ocupación y el resguardo de depósito provisional, cuya anotación se convertirá en inscripción cuando se acredite el pago o la consignación del justiprecio». En conclusión, la transmisión de la propiedad en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia y, por ello, las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado, se produce cuando la ocupación de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados por el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa ".

Por todo ello, la Sala concluye que estando ante " una expropiación forzosa en la que la ocupación de los terrenos y pago parcial del justiprecio se produjo en el año 1994, a este ejercicio debía imputarse el incremento de patrimonio producido con la expropiación, no siendo pertinente la pretensión del Abogado del Estado de fijar el devengo en la fecha del cobro del justiprecio definitivo (2002), por lo que tenemos que confirmar el criterio mantenido por la Sala de instancia " . En similar sentido nos hemos pronunciado en la SAN (2ª) de 18 de febrero de 2016 (Rec. 311/2013).

La aplicación de la precitada doctrina al caso de autos impone la estimación del recurso. En efecto, conforme a la misma, con independencia de que el sobreprecio se percibiese y fijase con posterioridad, el devengo debe entenderse producido en el año 1997 y los intereses se devengaron por días en el periodo el 21 de marzo de 1995 a 1 de diciembre de 1998. Como las actuaciones inspectoras se iniciaron el 13 de febrero de 2004, la consecuencia lógica de aplicar la doctrina precedente es que opera la prescripción.

La demanda, por lo tanto, se estima

Tercero.

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. José Luis Pinto Maraboto, en nombre y representación de FUENTECULLER SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 4422-11), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

que formula la Ilma. Sra. Magistrada D^a CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA, a la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional con fecha de 6 de marzo de 2017, recurso contencioso administrativo 178/2014.

Mi discrepancia con la decisión adoptada por la mayoría, la cual, en todo caso, respeto y acato, se centra en la determinación del inicio del cómputo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar la deuda tributaria, en los casos en que, con posterioridad a la fijación del justiprecio de una expropiación forzosa, se produzca un incremento en él por resolución judicial o por acuerdo de las partes.

Tras citar diversas sentencias del Tribunal Supremo que determinan que la imputación fiscal del incremento del justiprecio debe hacerse al periodo en que se devengó el tributo, esto es, el momento en que se formaliza la expropiación forzosa, ya que es aquel momento en el que se produjo la alteración patrimonial; concluye que, como el devengo, (coincidente con el ejercicio en el que se produce la expropiación forzosa), corresponde al año 1997, y las actuaciones inspectoras se iniciaron el 13 de febrero de 2004, había operado la prescripción.

Tal como se recoge en la sentencia de la que respetuosamente discrepo, el 7 de mayo de 1999 el recurrente y la Junta de Compensación llegaron a un acuerdo para la fijación definitiva del justiprecio, desistiendo la recurrente del recurso contencioso administrativo interpuesto frente a la fijación del justiprecio.

Mi discrepancia se centra en la fijación que la mayoría realiza del momento en el que se inicia el cómputo de la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria, pues en la decisión mayoritaria se fija en el año 1997 (en el buen entendimiento de que el inicio lo es al momento en que concluye el plazo para presentar la autoliquidación por Impuesto de Sociedades de tal ejercicio).

En mi opinión, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para liquidar por el concepto de incremento patrimonial a efectos del Impuesto de Sociedades, por el aumento del justiprecio definitivamente establecido, lo es el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, respecto al periodo impositivo en que el incremento del justiprecio quedó definitivamente establecido.

En el presente caso el incremento del justiprecio, respecto del acordado inicialmente, se produce el 7 de mayo de 1999 por acuerdo entre la Junta de Compensación y el recurrente, según se recoge en la sentencia. Toda vez que las actuaciones inspectoras se inician el 13 de febrero de 2004, la acción para liquidar no estaba prescrita por aplicación del artículo 24 de la Ley 1/1998, y ello, porque el inicio de la prescripción del derecho a liquidar se determina, a mi juicio, el 26 de julio de 2000, día siguiente a la expiración del plazo para presentar la autoliquidación por el ejercicio de 1999, periodo impositivo en el que se fija definitivamente el incremento del justiprecio.

Las razones en las que sostengo tal afirmación son las siguientes:

PRIMERO : Debemos partir de la diferenciación de tres conceptos que, aunque interrelacionados, presentan matices distintos: imputación temporal a efectos fiscales, devengo del impuesto y actio nata.

La imputación temporal a efectos fiscales, que es a la que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo citadas por la sentencia de la que respetuosamente discrepo, resulta de la aplicación del artículo 19.1 de la Ley 43/1995 (aplicable razione temporis).

Este precepto determina:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Por tal razón el Tribunal Supremo razona, entre otras en la sentencia de 29 de abril de 2013, RC 5089/2011 : "Por consiguiente, si con posterioridad, por existir pendencia sobre el justiprecio, su importe se incrementa, la ganancia obtenida en ese momento se imputa fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo, esto es, a aquel en el que se produjo la alteración patrimonial que, siendo indiscutida en su realidad, era controvertida en su concreta cuantificación. Tal evento, como nadie discute tuvo lugar en este caso en el ejercicio 1994, por lo que hemos de dar la razón en este punto a la compañía recurrente, estimando los motivos segundo, cuarto y sexto."

Comparto completamente esta afirmación del Alto Tribunal, pero en el entendimiento de que viene referida a la regla temporal de inclusión de ingresos y gastos en la base imponible de un impuesto, no así al devengo (aunque se refiere al devengo lo hace para señalar el ejercicio en el que se hace efectiva la expropiación, como resulta del conjunto de sus razonamientos). La imputación fiscal a la que se refiere el Alto Tribunal, es la que la doctrina científica califica como diferencias temporales que se producen cuando las partidas de ingresos y gastos se imputan contablemente a un ejercicio, y a efectos tributarios, a otro periodo. Quiere ello decir que el incremento patrimonial se reflejara en la base imponible del ejercicio en el que se produce la expropiación, aun cuando la fijación definitiva del incremento del justiprecio sea posterior.

SEGUNDO : El segundo concepto, devengo del impuesto, como el momento en que surge la obligación tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible. El devengo en el Impuesto de Sociedades se produce el último día del período impositivo (artículo 25 de la Ley 43/1995).

Pues bien, según el artículo 4 de la Ley 43/1994, "Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo" , y el artículo 10.1 del mismo Texto Legal , dispone "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores."

De ello resulta que la regla general de imputación temporal es el periodo impositivo en el que se obtienen las rentas gravadas, con las correspondientes minoraciones, según el resultado contable corregido por lo dispuesto en las leyes de aplicación. En tal caso, el nacimiento de la obligación fiscal (devengo), coincide con el fin del periodo impositivo en que se obtienen las rentas, que se incluirán en la base imponible de tal periodo.

Ahora bien, como decíamos cabe la existencia de diferencias temporales que se producen cuando las partidas de ingresos y gastos se imputan contablemente a un ejercicio, y a efectos tributarios, a otro periodo. En tal caso, el devengo (nacimiento de la obligación tributaria), no coincide con el fin del periodo impositivo en el que se imputan las rentas (en nuestro caso, por incremento patrimonial), por existir una regla especial de imputación temporal (artículo 19 de la Ley 43/1995).

Desde esta perspectiva, creo, debemos entender las afirmaciones de la Consulta Vinculante D.G.T. de 31 de julio de 2012, cuando señala:

"En el caso planteado, de la descripción de los hechos se infiere que en el año 2008 se produjo la expropiación y, por consiguiente, la ocupación del solar objeto de controversia. En consecuencia, la transmisión y, por lo tanto, el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad recibida como justiprecio y el precio de adquisición del bien expropiado menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas, se produjo inicialmente en el año 2008.

Ahora bien, dado que la expropiación ha sido recurrida por la consultante, el importe final a recibir estará condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio.

En este punto cabe traer a colación lo establecido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante consulta n.º 3 BOICAC 78/2009, sobre el tratamiento contable de un proceso de expropiación, en el supuesto de que el importe inicialmente fijado hubiese sido recurrido ante la jurisdicción ordinaria, en virtud de la cual:

"(...) Por lo que se refiere a la diferencia entre el justiprecio finalmente fijado y el determinado en el ejercicio inicial y que deriva de la fijación de un importe superior a este último, debe indicarse que para considerar que existe un beneficio procedente del bien expropiado es necesario que estemos ante importes "acordados o liquidados", es decir, de valores consolidados que generen beneficios o rendimientos económicos en la empresa, circunstancia que con carácter general se alcanzará en el caso de un derecho de crédito por fijación de precio cuando éste quede otorgado por sentencia que haya adquirido firmeza. A partir del reconocimiento del crédito y hasta su cobro, en la medida en que existiera derecho a percibir intereses de demora en el cobro del precio, se debería proceder a estimar su importe y reflejarlo contablemente en cada ejercicio de acuerdo con un criterio financiero."(...)"

El artículo 19.3 de la Ley 43/1995 , dispone: "Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal,

según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

De todo ello resulta que el nacimiento de la obligación tributaria, en caso de reglas especiales de imputación temporal, no tiene que coincidir con el período impositivo en el que la renta se integre en la base imponible. De ahí que la exigibilidad de la obligación tributaria, que nunca puede ser anterior a su nacimiento, puede ser posterior al período impositivo en que se realice la imputación temporal.

Pues bien, la obligación tributaria respecto del incremento del justiprecio, no puede ser anterior a su fijación definitiva, momento en que se produce el devengo (nacimiento de la obligación tributaria), por la realización del hecho imponible (la obtención de renta) respecto del incremento, aun cuando dicha renta se integre en la base imponible de un período impositivo anterior, por la regla de imputación temporal del artículo 19.1 de la LIS .

TERCERO : El tercer concepto, *actio nata*, viene referido al momento a partir del cual se inicia la prescripción de una acción o derecho, que no es otro que cuando éstos pudieran ejercitarse.

Este concepto ha sido utilizado en numerosas ocasiones por el Alto Tribunal, para determinar el momento del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y cobrar deudas tributarias. Valga como ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2013, RC 3764/2010 :

"El pronunciamiento de los jueces a quo resulta plenamente conforme con el criterio de la Sala expuesto en sentencia de 26 de abril de 2012, recurso de casación núm. 5411/2008 :

"SEGUNDO: (...), debemos partir de que la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley. De este modo el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la *actio nata* y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo. Cabe aludir así a la existencia de dos períodos diferentes, a saber: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptivos, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963 , aplicable *ratione temporis*".

En el mismo sentido, entre otras muchas, la sentencia de este Tribunal de 14 de mayo de 2012, recurso de casación núm. 5182/2009 ."

El artículo 67 de la Ley 58/2003 , en su redacción originaria, dispone: "1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), (El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (...)"

Este precepto parte de la idea de la *actio nata*, ya que la Administración no tiene acción para liquidar deudas tributarias, hasta que la obligación no haya nacido (devengo, el último día del período impositivo, artículo 25 de la LIS) y sea exigible (al día siguiente del último día previsto para presentar la autoliquidación)

Pues bien, de la relación de los conceptos que venimos examinando, resulta:

1.- existe una norma especial de imputación temporal para la inclusión de la renta en la base imponible del IS, respecto del incremento del justiprecio cuando es posterior a la expropiación forzosa,

2.- el devengo del impuesto (nacimiento de la obligación tributaria) respecto del incremento del justiprecio, se produce el último día del período impositivo en que quedó definitivamente establecido el incremento, pues en tal momento se produce el hecho imponible (la obtención de renta, manifestada en un crédito a favor del expropiado), y

3.- la exigibilidad del impuesto (aun cuando se impute a un ejercicio distinto), respecto de ese incremento, se produce en el último día de plazo para presentar la autoliquidación por el período en que quedó definitivamente establecido el incremento. Y es a partir de tal momento, cuando nace la acción administrativa para liquidar.

Por lo tanto, en mi opinión, el plazo de prescripción de la acción para liquidar el Impuesto por el incremento del justiprecio, se inicia al día siguiente de concluir el plazo para la presentación de la autoliquidación, del periodo impositivo en el que quedó definitivamente establecido el incremento, pues es a partir de tal momento, cuando la Administración puede liquidar el gravamen impositivo respecto del tal incremento del justiprecio.

Entender que el devengo del impuesto por el incremento del justiprecio se produce en el periodo impositivo en el que se efectuó la expropiación, lleva a una consecuencia que, entiendo, casa mal con la estructura del Impuesto de Sociedades, cual es que el expropiado habría de declarar y gravar en tal periodo impositivo una renta (el incremento del justiprecio) reclamada por él, pero inexistente por no ser reconocida. Desde esta perspectiva se entiende la posición de la Consulta Vinculante D.G.T. de 31 de julio de 2012, pues tal interpretación normativa, imponer un gravamen tributario sobre una renta no reconocida al sujeto pasivo, implica gravar una renta inexistente.

Pues bien, con independencia de la aplicación de las reglas especiales de imputación temporal, el devengo (nacimiento de la obligación tributaria) se produce cuando se reconoce definitivamente el incremento del justiprecio (nacimiento del crédito que constituye la renta gravada), y su exigibilidad se produce, al día siguiente de la conclusión del plazo para presentar la autoliquidación, aun cuando la renta se impute a un ejercicio anterior.

Por todo lo expuesto, entiendo que el cómputo para la prescripción de la acción para liquidar el Impuesto por el incremento del justiprecio, se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, que no es otro que el previsto para el periodo impositivo en que se fijó definitivamente el incremento del justiprecio, con independencia de que su imputación temporal (inclusión en la base imponible), haya de realizarse, en tal momento, a un ejercicio distinto.

La conclusión derivada de lo anterior es que, en mi parecer, debió desestimarse el recurso en cuanto a la petición de declaración de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria que nos ocupa.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo.Sr. Magistrado Ponente de la misma y el voto particular formulado por la Ilma. Sra. Dña. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA , estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.