

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084738

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 2 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 672/2018

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Expropiación forzosa. Justiprecio.** La recurrente considera que el período impositivo al que debe imputarse el justiprecio abonado por una expropiación forzosa debe ser aquel en el que nace el derecho a percibirlo. La administración sostiene que habiendo sido impugnado el justiprecio en vía contenciosa, es el ejercicio en que adquiere firmeza la sentencia que resuelve definitivamente sobre dicho precio. La Sala, tras analizar la normativa aplicable, señala 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 integren 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. [Vid Consulta DGT V1673/2012, de 31-07-2012, (NFC045239)]. Expuesto lo anterior, afirma la Sala que la obligación tributaria respecto 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), aun cuando dicha renta se integre en la base imponible de un período impositivo anterior. No existía parte acordada del justiprecio, ni éste había quedado fijado definitivamente, hasta que la sentencia que lo fija gana firmeza, o, cuando el justiprecio ofrecido es aceptado por la expropiada. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 23 de noviembre de 2020, recurso nº 435/2017 (NFJ081151)]. **Prescripción. Actio nata.** Teniendo en cuenta la conclusión anterior, la Sala considera que el plazo de prescripción de la acción para liquidar el Impuesto por el justiprecio se inicia al día siguiente de concluir el plazo para la presentación de la autoliquidación, del período impositivo en el que quedó definitivamente establecido el importe del justiprecio en la parte del mismo no acordada, pues es a partir de tal momento, cuando la Administración puede liquidar el gravamen impositivo respecto de la parte de justiprecio sobre la que no había acuerdo. Entender que el devengo del impuesto por la parte del justiprecio no acordada se produce en el período impositivo en el que se efectuó la expropiación, lleva a una consecuencia que casa mal con la estructura del Impuesto de Sociedades, cual es que el expropiado habría de declarar y gravar en tal período impositivo una renta (la parte del justiprecio no acordada), pero inexistente por no ser reconocida. 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 justiprecio no acordado (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, 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 período impositivo en que se fijó definitivamente el del justiprecio en la parte no acordada, con independencia de que su imputación temporal (inclusión en la base imponible), haya de realizarse, en tal momento, a un ejercicio distinto. **Procedimiento sancionador.** La Sala anula la sanción impuesta al considerar que la cuestión de la imputación temporal de las rentas por expropiación forzosa, cuando parte de ellas se devenga en un momento posterior a la ocupación, ha sido objeto de controversia y diversos posicionamientos tanto en la doctrina como en pronunciamientos de los tribunales de justicia. Por tanto, una interpretación como la que realiza la actora en relación a la imputación temporal y la prescripción, aunque errónea, no es descabellada ni falta de fundamento racional, por lo que la Sala no aprecia la concurrencia del elemento de culpabilidad, anulando la sanción por tal motivo.

### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 4, 10 y 19.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 67 y 183.1.

### PONENTE:

Doña Concepción Monica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000672 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05656/2018

Demandante: INVERSIONES EN TIERRAS S.L

Procurador: D<sup>a</sup> ELENA MUÑOZ GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup> :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a dos de noviembre de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido INVERSIONES EN TIERRAS, S.L y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Elena Muñoz González, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011, siendo la cuantía del presente recurso de 591.828,53 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por INVERSIONES EN TIERRAS, S.L, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Elena Muñoz González, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo

Central de 8 de marzo de 2018, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando e] recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico Central de 8 de marzo de 2018 que ha resuelto de forma acumulada las reclamaciones R.G. 70-2016 y R.G. 3791-2016, así como contra la liquidación tributarias de las que traía causa, se anulen íntegramente estos actos administrativos.

### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veinte de octubre de dos mil veintiuno, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, que desestima la reclamación interpuesta, por la hoy recurrente.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 27 de diciembre de 2014 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2011, 2012 y 2013.

El objeto de la presente controversia es el IS del ejercicio 2011.

2.- Con fecha 29 de junio de 2015 concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo de los siguientes Actas:

Acta de conformidad (AOI) numero 79773045 relativa al IS del ejercicio 2011.

Acta de disconformidad (A02) no A02-72568922, relativa al IS del ejercicio 2011, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

3.- Con fecha 16 de noviembre de 2015 se notifica Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta de disconformidad. En fecha 24-11-2015 el obligado tributario presentó escrito de alegaciones.

4.- Con fecha 17 de diciembre de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de liquidación por el IS del ejercicio 2011.

La notificación al obligado tributario se practica el 17 de diciembre de 2015.

5.- El obligado tributario había presentado declaración-liquidación por el IS del ejercicio 2011. Los datos declarados se modifican por los siguientes motivos:

a.- Se imputa al ejercicio 2011 un importe de 556.904,06 euros correspondiente al justiprecio procedente de la expropiación forzosa de la finca 547.

b.- Se imputan al ejercicio 2011 un importe de 1.515.929,21 euros correspondientes al justiprecio procedente de la expropiación de las fincas 30, 52 y 10.

c.- No se admiten la deducibilidad de diversos gastos conforme lo previsto en el artículo 14 1 e) TRLIS.

e.- La entidad no puede acogerse al régimen de empresas de reducida dimensión por lo que le es aplicable el tipo impositivo general del 30%.

6.- Con fecha 12 de enero de 2016, se inicia expediente sancionador, mediante notificación a la entidad del acuerdo del instructor, quien había sido autorizado por el Inspector Jefe para acordar su inicio, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

Al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Con fecha 23 de mayo de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de imposición de sanción, del que resulta un importe a ingresar de 457.777,32 euros.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el día 26 de mayo de 2016.

Cuestiones planteadas en la demanda

Las únicas cuestiones que se plantean en la demanda son las relativas a:

Determinación del periodo impositivo en el que debe integrarse en la base imponible del Impuesto, el justiprecio obtenido, o, lo que es lo mismo, el momento de la imputación temporal del mencionado justiprecio.

Prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación realizada por el Acuerdo de Liquidación tácitamente confirmado por el órgano económico administrativo.

Imposición de sanción.

## SEGUNDO.

Determinación del periodo impositivo en el que debe integrarse en la base imponible del Impuesto, el justiprecio obtenido.

La recurrente considera que el período impositivo al que debe imputarse el justiprecio abonado por una expropiación forzosa, debe ser aquel en el que nace el derecho a percibirlo.

La administración, sostiene por su parte, que habiendo sido impugnado el justiprecio en vía contenciosa, es el ejercicio en que adquiere firmeza la sentencia que resuelve definitivamente sobre dicho precio.

Conviene precisar ahora, determinados hechos relevantes, para la resolución del presente conflicto jurídico.

1.- Finca 30 (parcela 163, polígono 14), expediente T8-M 9004.A2, entidad beneficiaria Autopista del Henares SA (HENARSA).

El 22-05-2001 se levanta el acta previa de ocupación de la finca. El 03-09-2001 la Administración dictó el Acta de ocupación.

El 29-11-2002 la entidad beneficiaria formuló hoja de aprecio en la que se valora la finca expropiada en 14.382,75 euros.

El 23-06-2005 el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (JPEF) dicta Resolución acordando fijar el justiprecio de la finca en 456.114,81 euros. Interpuesto recurso de reposición contra la anterior resolución fue desestimado mediante resolución de 6-10-2005.

Contra dicha resolución, tanto la propietaria de la finca como la entidad beneficiaria de la expropiación interpusieron recurso contencioso administrativo. Dichos recursos se tramitan de forma acumulada

El 23-11-2011 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia 50241/2011 en la que se determina un valor de la finca expropiada de 456.114,81 euros, confirma el justiprecio del JPEF.

La entidad no consignó en su autoliquidación ningún importe correspondiente a la renta derivada de la expropiación de dicha finca.

La inspección imputa al ejercicio 2011 la cantidad de 441.732,06 euros (456.114,81 euros - 14.382,75 euros).

2.- Finca 52 (parcela 44, polígono 14) expediente T8-M 9004. A2, entidad beneficiaria Autopista del Henares SA (HENARSA).

El 22-05-2001 se levanta el acta previa de ocupación de la finca. El 03-09-2001 la Administración dictó el Acta de ocupación.

El 29-11-2002 la entidad beneficiaria formuló hoja de aprecio en la que se valora la finca expropiada en 7.365,28 euros

El 23-06-2005 el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (JPEF) dicta Resolución acordando fijar el justiprecio de la finca en 233.572,45 euros.

Interpuesto recurso de reposición contra la anterior resolución fue desestimado mediante resolución de 6-10-2005.

Contra dicha resolución, tanto la propietaria de la finca como la entidad beneficiaria de la expropiación interpusieron recurso contencioso administrativo. Dichos recursos se tramitan de forma acumulada.

El 23-11-2011 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia 50247/2011 en la que se determina un valor de la finca expropiada de 233.572,45 euros, confirma el justiprecio del JPEF.

El obligado tributario contabilizó en fecha 30-04-2011 un beneficio por dicha expropiación por importe de 7.365,28 euros.

La inspección imputa al ejercicio 2011 la cantidad de 218.841,89 euros (233.572,45-7.365,28-7.365,18).

3.- Finca 10 (parcela 106, polígono 14), expedientes T8-M 9004.A2 y 98-M 9004.A2, entidad beneficiaria Autopista del Henares SA (HENARSA).

El 22-05-2001 y el 11-02-2002 y se levanta el acta previa de ocupación de la finca. El 03-09-2001 y el 12-03-2002 la Administración dictó el Acta de ocupación.

El 29-11-2002 la entidad beneficiaria formuló hoja de aprecio en la que se valora la finca expropiada en 27.625,45 euros

El 23-06-2005 el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (JPEF) dicta Resolución acordando fijar el justiprecio de la Finca en 875.615,43 euros.

Interpuesto recurso de reposición contra la anterior resolución fue desestimado mediante resolución de 6-10-2005.

Contra dicha resolución, tanto la propietaria de la finca como la entidad beneficiaria de la expropiación interpusieron recurso contencioso administrativo.

El 23-11-2011 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia 271/2011 en la que se determina un valor de la finca expropiada de 875.615,43 euros, confirma el justiprecio del JPEF.

La entidad no consignó en su autoliquidación ningún importe correspondiente a la renta derivada de la expropiación de dicha finca.

La inspección imputa al ejercicio 2011 la cantidad de 847.989,98 euros (875.615,43 - 27.625,45).

4.- Finca 547 (parcela 229, polígono 14), expediente 17-AENA 92, entidad beneficiaria AENA.

El 26-09-1994 se levanta el acta previa de ocupación de la finca. El 26-10-1994 la Administración dictó el acta de ocupación.

El 13-09-2011 la entidad beneficiaria formuló hoja de aprecio en la que se valora la finca expropiada en 556.994,06 euros.

La cantidad de 556.994,06 euros, de la que no se tiene constancia de que haya sido recurrida, fue satisfecha por AENA al contribuyente el 26-01-2012 mediante cheque según se recoge en el acta de pago.

El obligado tributario contabilizó en el año 2012 un ingreso en la cuenta 77100 "Beneficios procedentes del Inmovilizado" por importe de 556.994,06 euros. En la autoliquidación del IS del ejercicio 2012 la entidad ha practicado un ajuste negativo al resultado contable en concepto de "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" por importe de 556.994,06 euros, al entender que la operación se encontraba prescrita.

En su autoliquidación del IS del ejercicio 2011 la entidad no consignó ningún importe correspondiente a la renta derivada de la expropiación de dicha finca.

La inspección imputa al ejercicio 2011 la cantidad de 556.994,06 euros.

Regulación legal.

El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, dispone:

"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."

Examen de las alegaciones de las partes.

La Administración afirma que, aunque la ocupación de la finca se produce en los años 1994 y 2001, al haber sido la cantidad inicialmente fijada por la entidad beneficiaria objeto de recurso, de acuerdo con la doctrina fijada en la sentencia del Tribunal Supremo de 26-05-2005, ha de imputarse la diferencia ente el valor fijado por la entidad beneficiaria de la expropiación y el fijado definitivamente en vía judicial, al ejercicio 2011, pues dicha sentencia determina que, en los casos como el aquí analizado, la diferencia entre el valor admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado y el fijado definitivamente en vía administrativa o judicial no debe imputarse al periodo en que se ocupó la finca, sino que se entenderá devengada en el mismo ejercicio en el que se dicta la resolución administrativa o judicial que resuelva el litigio entre la Administración expropiante y el sujeto pasivo; o, aquel en que se acepta la hoja de aprecio (caso de la finca 547) es decir, en el presente caso, en el ejercicio 2011, que es en el ejercicio en que se fija definitivamente el justiprecio, o por sentencia, o por voluntad del expropiado al aceptar el justiprecio, por lo que resulta procedente incluir en la base imponible del ejercicio 2011 la nueva renta generada como consecuencia del señalamiento definitivo del justiprecio.

La recurrente por su parte, sostiene que el ejercicio al que debe imputarse el justiprecio, es aquél en el que surgió el derecho a percibirlo, esto es, el momento en el que se extienden las actas de ocupación, y no el momento en que la cantidad de este justiprecio queda fijado definitivamente.

Conclusión

Pues bien, según el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, "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, por existir una regla especial de imputación temporal ( artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

Desde esta perspectiva 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 del Real Decreto Legislativo 4/2004, 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 periodo impositivo en el que la renta se integren la base imponible. De ahí que la exigibilidad de la obligación tributaria, que nunca puede ser anterior a su nacimiento, puede ser posterior al periodo impositivo en que se realice la imputación temporal.

Pues bien, la obligación tributaria respecto 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), aun cuando dicha renta se integre en la base imponible de un periodo impositivo anterior, por la regla de imputación temporal del artículo 19.1 de la TRLIS.

No existía parte acordada del justiprecio, ni éste había quedado fijado definitivamente, hasta que la sentencia que lo fija gana firmeza, o, cuando el justiprecio ofrecido es aceptado por la expropiada.

### Tercero.

Prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación.

Partiendo de la idea sostenida por la recurrente, de que el devengo se ha producido en el momento en que ha nacido el derecho a percibir el justiprecio, esto es, los años 1994 y 2001 en que se produce la ocupación de las fincas, entiende que al momento de liquidar se la deuda se había producido la prescripción del derecho de la

administración a liquidar, por el transcurso de cuatro años, conforme a lo establecido los artículos 66 y siguientes de la ley 58/2003.

El 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 cobrara 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 periodos 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 prescriptorios, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963 , aplicable racione 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, 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 periodo impositivo) 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 justiprecio cuando su fijación es posterior a la expropiación forzosa,

2.- el devengo del impuesto (nacimiento de la obligación tributaria) respecto del justiprecio, se produce el último día del periodo impositivo en que quedó definitivamente establecido, 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), se produce en el último día de plazo para presentar la autoliquidación por el periodo en que quedó definitivamente establecido el justiprecio. Y es a partir de tal momento, cuando nace la acción administrativa para liquidar.

Por lo tanto, el plazo de prescripción de la acción para liquidar el Impuesto por el 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 importe del justiprecio en la parte del mismo no acordada, pues es a partir de tal momento, cuando la Administración puede liquidar el gravamen impositivo respecto de la parte de justiprecio sobre la que no había acuerdo.

Entender que el devengo del impuesto por la parte del justiprecio no acordada, se produce en el periodo impositivo en el que se efectuó la expropiación, lleva a una consecuencia que casan mal con la estructura del Impuesto de Sociedades, cual es que el expropiado habría de declarar y gravar en tal periodo impositivo una renta (la parte del justiprecio no acordada), 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 justiprecio no acordado (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, 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 del justiprecio en la parte no acordada, con independencia de que su imputación temporal (inclusión en la base imponible), haya de realizarse, en tal momento, a un ejercicio distinto.

## Cuarto.

Sanción impuesta .

Las infracciones tributarias respondieron a un doble ámbito: a existencia en la contabilidad de 2013 de una serie de gastos que no merecían el carácter fiscal de deducibles, y la omisión en la declaración de] 2011 de las rentas obtenidas por la expropiación de las fincas 30. 52 y 10 que aparece descrita en los Hechos de nuestra demanda.

Ahora bien, resulta claro en la demanda que nunca formó parte de la controversia, la infracción por gastos no deducibles, respecto a cuya existencia esta parte manifestó su conformidad, así como a la sanción, fue liquidada por la Administración tributaria e ingresado su impone en el Tesoro.

La controversia sólo afecta a la imputación al ejercicio 2011 de las rentas derivadas de la expropiación de las fincas 30, 52 y 10, con la incorporación -tras la rectificación de la Oficina- de la finca 547.

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

El Tribunal Supremo en sus sentencias de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015; de 22 de diciembre de 2016, RC 348/2016 y de 6 de abril de 2017, RC 902/2016, entre otras, declara que:

1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,

2.- 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,

3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,

4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento culpabilístico para que pueda imponerse sanción tributaria, y, además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.

Pues bien, aplicando esta doctrina al supuesto de autos, resulta que la cuestión de la imputación temporal de las rentas por expropiación forzosa, cuando parte de ellas se devenga en un momento posterior a la ocupación, ha sido objeto de controversia y diversos posicionamientos tanto en la doctrina como en pronunciamientos de los tribunales de justicia; por lo que una interpretación como la que realiza la actora en relación a la imputación temporal y la prescripción, aunque errónea, no es descabellada ni falta de fundamento racional, por lo que no podemos apreciar la concurrencia del elemento de culpabilidad, debiendo ser anulada la sanción por tal motivo.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

## Quinto.

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por INVERSIONES EN TIERRAS, S.L y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Elena Muñoz González, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que a la sanción tributaria se refiere, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal pronunciamiento y, con ella, la sanción impuesta, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y en

el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, 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.