

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087561

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5743/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Momento en que se produce la alteración patrimonial en una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia.* Entiende la mercantil, en esencia, que el procedimiento de urgencia únicamente permite adelantar la ocupación del bien pero no la transmisión de la propiedad, que tiene lugar cuando se produce el pago o la consignación del justiprecio, por lo que la transmisión de la finca se produjo cuando se pagó el justiprecio firme y definitivo fijado por el Tribunal Supremo mediante sentencia, momento en el cual los socios de la entidad tienen participaciones indivisas de la finca como consecuencia de que la misma llevó a cabo una reducción de capital con devolución de aportaciones a aquellos.

Sin embargo, tal argumentación no coincide ni con la doctrina del TEAC ni con la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, que han fijado el criterio de que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca siempre y cuando se hayan cumplido los trámites de acta previa de ocupación, hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas; no exigiéndose, en contra de lo sostenido por la entidad, el pago ni la consignación del justiprecio.

En consecuencia, no discutiéndose en el caso que nos ocupa que se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia ni la fecha en que tuvo lugar la ocupación de los bienes y el pago en concepto de depósito previo y perjuicios por rápida ocupación, el Tribunal concluye que es en tal día cuando se produjo la transmisión de la propiedad de la finca.

Alega en siguiente lugar la entidad que, en virtud de la Teoría del Título y el Modo, no puede existir transmisión de la propiedad sin título, y que tal título ha de ser el inscribible en el Registro de la Propiedad, señalando que en nuestro Ordenamiento Jurídico la inscripción en el Registro de la propiedad no es constitutiva de la transmisión de propiedad sino declarativa.

Pues bien, como ya señaló el Tribunal de instancia, en nuestro Sistema Jurídico la inscripción registral no es constitutiva de la transmisión de propiedad sino declarativa, sin que pueda afectar al carácter voluntario de dicha inscripción el hecho de que nuestro Ordenamiento, en virtud del principio de la fe pública registral, «sancione» a los que no inscriben sus títulos registrables dejándoles ineficaces frente a terceros.

Por lo tanto, no exigiéndose la inscripción de la transmisión de propiedad en el Registro de la Propiedad para que la misma se produzca, no cabe sostener, como hace la entidad, que el «Título» ha de ser inscribible en el Registro de la Propiedad. El acta de ocupación es el documento que formaliza la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles expropiados y es título habilitante para la inscripción en el Registro de la Propiedad de la transmisión del dominio, si bien, de conformidad con el párrafo tercero del art. 60 del Decreto de 26 de abril de 1957 (Rgto. Expropiación Forzosa), 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley de 16 de diciembre de 1954 (Expropiación Forzosa), arts. 52 y 53.

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

Código Civil, arts. 1218 y 1227.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 23/09/2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014 derivado del Acta de disconformidad número **A02-...00** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ SL**, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 26/09/2016 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 17/11/2015.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización la mercantil no prestó su conformidad:

En fecha 09/06/2003 se formalizan cuatro contratos privados de compraventa respecto de la finca rústica n.º ... de ... en los que intervienen, en calidad de compradores, las entidades **XZ SL**, **TW SL**, **QR SL** y **NP SL**; y en calidad de vendedor la entidad **WM SL**. La finca, denominada "**FINCA_1**", tiene una cabida total de 61 hectáreas, 88 aéreas y 16 centiáreas, sin contar la "**FINCA_2**". En el contrato celebrado con la interesada se establece que: "*Mediante el presente contrato, **WM, SL** vende a **XZ SL**, que compra, 16,58 hectáreas de la finca reseñada en el expositivo I de este documento, y que se marca en el plano, que se adjunta como parte integrante del mismo, como C*", presentándose dicho contrato a la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha en fecha 03/07/2003.

De la citada finca se expropian por el procedimiento de urgencia 10.576 m² en pleno dominio por parte de la Dirección General de Ferrocarriles, siendo el beneficiario la entidad Ente Público Gestor de Infraestructuras Ferroviarias GIF, firmándose el acta previa a la ocupación en fecha .../2004, en el que constan como titulares de la finca las entidades **XZ SL** y **TW SL**.

El .../2004 se levanta acta de ocupación, abonándose 14.541,91 euros en concepto de depósito previo y perjuicios por rápida ocupación. En el acta de ocupación se señala que se trata de una finca rústica correspondiente al ..., cuyos titulares son las entidades **XZ SL** y **TW SL**, señalándose en el apartado de observaciones que: "*El/los perceptor/es de los importes señalados en este documento manifiestan expresamente que los bienes expropiados son de su propiedad, y no existen terceras personas con iguales o mejores derechos o títulos sobre ellos y en este último caso se comprometen a responder compartiendo o cediendo las cantidades percibidas eximiendo a la Beneficiaria de la expropiación (GIF) de responsabilidad alguna sobre este Acto de pago*".

En fecha 22/12/2004, se formalizan tres nuevos contratos privados de compraventa de finca rústica, en los que intervienen, en calidad de compradores, las entidades **XZ SL**, **TW SL** y **QR SL**; y en calidad de vendedor la entidad **WM SL**. En el Expositivo del contrato celebrado con la interesada se señala que: "*WM SL, mediante contrato privado de fecha 9 de Junio de 2003, procedió a la venta de 16,58 Hectáreas de la FINCA_1. Que al procederse a la enajenación anteriormente citada no se tuvo en cuenta que la sociedad vendedora solamente era titular registral de 123,758 participaciones indivisas de un total de 132 partes que comprenden la totalidad de la finca, por no hallarse matriculadas en el Registro de la Propiedad las partes indivisas restantes de 8,242 avas partes, las cuales aún siendo igualmente de su propiedad por haberse poseído íntegramente la finca por la JK SL desde hace más de treinta años, en cuya posesión le sucedió la sociedad WM SL, lo que impediría la inscripción separada de la superficie vendida. Que a fin de subsanar la omisión padecida, de tal modo que pueda tener realidad jurídica la enajenación producida en el documento privado de 9 de junio de 2.003, por la que se transmitieron 165.800 m² que equivalen a 33,561 participaciones indivisas de las 123,758 de las que era titular WM SL y con el fin de proceder a la transmisión de 3,892 participaciones indivisas que equivalen a 18.675 m² de las 8,242 avas partes participaciones indivisas que le pertenecen por prescripción al haber estado en posesión pacífica de la totalidad de la finca desde su adquisición en los años 1.959 y 1.960. Que una vez subsanado por medio de este documento, y realizada la transmisión total de las participaciones indivisas adquiridas por la sociedad XZ SL, ascienden estas a 37,464 partes indivisas del total de 132 partes que se compone la finca, asignándole una superficie de 179.252 m², o la superficie que le pudiera corresponder de cualquier otra medición o unidad económica que admitida en derecho pudiera resultar. Quedando delimitada la superficie real vendida en este y aquel momento en el plano adjunto como C*". Dicho contrato es presentado a la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha en fecha 26/01/2005.

Como consecuencia de las transmisiones efectuadas, la titularidad de las 132 participaciones indivisas quedó como sigue:

WM SL 3,558
QR SL 38,458
TW SL 38,458
XZ SL 38,458
NP SL 13,068

El 29/09/2005 el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de ... fija justiprecio de la finca en 185.808,07 euros.

El 04/04/2006 la interesada otorga escritura pública de reducción de capital, devolviéndose a sus socios aportaciones no dinerarias consistentes en participaciones indivisas de la finca "**FINCA_1**" (aquella era titular de 38,485 participaciones indivisas, equivalentes a 197.514 metros cuadrados).

En fecha 16/05/2006 el ente expropiante abona 171.266,16 euros mediante cheque.

El 19/02/2009 se abonon mediante cheque 15.087, 47 euros en concepto de intereses de demora de justiprecio por Acuerdo de Jurado.

El 14/12/2009 el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha fija el justiprecio de la finca en 3.054.118,85 euros.

El 27/02/2013 el Tribunal Supremo dicta sentencia ratificando el justiprecio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha.

El 18/12/2013 el ente expropiante efectúa dos pagos por transferencia bancaria de 1.434.155,39 euros a **TW SL** y 1.434.155,40 euros a **XZ SL**.

El 10/07/2014 el ente expropiante efectúa dos pagos por talón por importes de 538.139,04 euros a **TW SL** y 538.139,05 euros a **XZ SL** en concepto de intereses de demora, por modificación del justiprecio según sentencia de 14/12/2009 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

El 21/11/2014 el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha requiere a ADIF el pago de 6.487,16 euros en concepto de intereses, según auto del procedimiento 818/2005.

El 20/03/2015 se hacen dos pagos iguales por transferencia bancaria de 3.243,58 euros.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos la Inspección concluye que, al tratarse de una expropiación por el procedimiento de urgencia, la transmisión de la propiedad se produjo el .../2004 con el levantamiento del acta de ocupación, por lo que siendo en ese momento propietarias de la finca expropiada únicamente las entidades **TW SL** y **XZ SL**, les imputa a estas la diferencia de justiprecio fijado por la sentencia del Tribunal Supremo de 27/02/2013 por la cantidad de 1.438.155,39 euros y de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio por importe de 538.139,04 euros (en el ejercicio 2013), así como de los intereses de demora por el retraso en el pago fijados por auto del Tribunal Superior de Justicia de 21/11/2014 por importe de 3.243,58 euros (en el ejercicio 2014).

Asimismo, entiende la Inspección que no resulta aplicable el tipo de gravamen reducido del régimen especial de entidades de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) aplicado por la entidad en su autoliquidación, al no haber realizado la misma actividad económica alguna en los ejercicios regularizados.

Y sobre la base de todo ello, procedió a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 611.682,39 euros, que se desglosaba en 559.741,30 euros de cuota y 51.941,09 euros de intereses de demora.

Segundo.

Disconforme con esta liquidación, la interesada interpuso el 19/10/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid la reclamación número 28/21336/2016, que fue estimada en parte mediante resolución fallada por dicho TEAR el 01/06/2020 y notificada el 03/07/2020. En ella, se confirma el criterio de la Inspección de entender que la transmisión de la propiedad de la finca se produjo con la ocupación y no con el pago del justiprecio, desestimándose consecuentemente las alegaciones relativas a la imputación de la diferencia de justiprecio e intereses a los socios de la interesada, pero se estiman las alegaciones sobre la aplicabilidad del tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión, pues los artículos 108 y 114 del TRLIS no exigen que para gozar de dicho tipo se tenga que realizar una actividad económica.

Tercero.

Disconforme la entidad con la anterior resolución en la parte desestimada, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 30/07/2020, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a las liquidaciones recurridas:

1. La transmisión de la propiedad de la finca expropiada se produjo el día 16/05/2006, que es cuando se efectuó el pago del justiprecio fijado por el JPEF. El procedimiento de urgencia permite adelantar la ocupación del bien pero no la transmisión de la propiedad, que tiene lugar cuando se produce el pago o la consignación del justiprecio, momento en el cual los socios de la entidad tienen participaciones indivisas de la finca como consecuencia de que la misma llevó a cabo una reducción de capital con devolución de aportaciones a aquellos.

2. En virtud de la Teoría del Título y el Modo, no puede existir transmisión de la propiedad sin título, y tal título ha de ser el inscribible en el Registro de la Propiedad.

3. Las sociedades titulares de la finca expropiada son cinco en proindiviso, por lo que el cobro del justiprecio no se les puede imputar sólo a **XZ SL** y **TW SL**, debiendo entender la actuación únicamente de estas en el procedimiento expropiatorio como una gestión de negocios ajenos o una representación tácita.

4. Subsidiariamente, el exceso de superficie expropiado reconocido por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha se debería entender transmitido el 27/02/2013 (fecha de la sentencia que resuelve el recurso de casación interpuesto).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de liquidación identificado en el antecedente de hecho primero, lo que exige analizar si la imputación de la parte adicional del justiprecio y de los intereses derivados de la expropiación debe ser objeto de regularización en la recurrente, como ha considerado la Inspección, o en los que eran los socios de dicha sociedad, como alega esta última.

Tercero.

Entiende la mercantil, en esencia, que la transmisión de la propiedad de la finca expropiada se produce con el pago o la consignación del justiprecio, no pudiendo el procedimiento de urgencia adelantar la transmisión de la propiedad sino únicamente la ocupación del bien.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó las alegaciones de la interesada, motivando en los siguientes términos su resolución de fecha 01/06/2020:

<<Las razones empleadas por la Inspección se basan, en síntesis, en que la alteración patrimonial, y por tanto la transmisión de la propiedad de la finca expropiada al obligado tributario por el procedimiento de urgencia tuvo lugar en fecha .../2004, en la que cumplidos los trámites preliminares del artículo 52 LEF (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas) se procede a la efectiva ocupación de la finca. Basándose en la sentencia del Tribunal Supremo de 8641/2011 por la que señala 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).

Además, manifiesta la Inspección que cuando se produjo la reducción de capital, el 04/04/2006, el obligado tributario ya no era propietario del terreno expropiado (puesto que la transmisión de la propiedad de la finca expropiada tuvo lugar con la ocupación y pago del depósito previo en fecha .../2004) de manera que en ningún caso pudo adjudicar dicha finca a los socios por no pertenecerle entonces.

Toda vez que, como se indica en la página 27 del acuerdo de liquidación, el derecho de crédito del justiprecio no se contempló en ningún momento en la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios.

Y que por otra parte, tanto en el acta previa de ocupación como en el acta de ocupación consta como titular la reclamante XZ SL (aparte de la otra entidad ya mencionada, TW SL), siendo las que se personan en todo el procedimiento expropiatorio, tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa, como titular de una parte de la finca expropiada en virtud del contrato de compra venta privado de 9 de junio de 2003 y es la sociedad que cobra las cantidades en concepto de justiprecio e intereses de demora.

Además existen manifestaciones del representante de la reclamante realizadas en el acta previa de ocupación y en el acta de ocupación, en las que se refiere a las sociedades TW, S.L y XZ, S.L como las únicas titulares de los bienes expropiados, así como que no se ha aportado ningún tipo de justificación de pagos que se hayan realizado a las otras sociedades mencionadas como también titulares de las fincas expropiadas. No dando validez la Inspección al contrato de 20/05/2011 en el que se reconoce que ambas sociedades han actuado como litigantes fiduciarias de todos los titulares proindiviso de la finca expropiada, por tratarse de un documento privado,

cuyo valor probatorio frente a terceros, en este caso frente a la Administración, viene establecida en el artículo 1227 CC según el cual "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiesen sido incorporado o inscrito a un registro público desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron , o desde el día en que se entregaron a un funcionario público por razón de su oficio".

De este modo es como la Oficina Técnica respondió a las alegaciones de la interesada basadas, en síntesis, en que la transmisión de la propiedad de la finca expropiada se produjo el día 16.05.06 que es cuando se efectuó el pago del justiprecio fijado por el JPEF, al considerar que la razón de urgencia permite adelantar la ocupación del bien pero no la transmisión de la propiedad, que tendrá lugar cuando se produzca el pago o la consignación del justiprecio; y que las sociedades titulares de las fincas expropiadas son cinco por lo que el cobro del justiprecio no se les puede imputar sólo a **XZ, SL y TW, SL**.

QUINTO.- Pues bien, manifiesta esta Sala que es fundamental distinguir el tipo de expropiación llevado a cabo, si es por el procedimiento ordinario o por el de urgencia. A este respecto:

El TEAC en su resolución de 04.12.18 n.º: 00/04443/2016, ha señalado:

"(...) Como expresa, entre otras, la resolución de este Tribunal Central de 24-11-2009 (R.G. 8155/2008), en las expropiaciones traslativas la Ley de Expropiación Forzosa no señala de manera expresa el momento en el que debe entenderse transmitida la propiedad. En caso de las expropiaciones tramitadas por el procedimiento ordinario dicha resolución añade que coincide la doctrina y la jurisprudencia en que debe entenderse transmitida la propiedad cuando la Administración o beneficiario "ocupen" los bienes expropiados, una vez satisfecho, o consignado, en su caso, el importe del justiprecio (...). En el caso de expropiaciones por el procedimiento de urgencia, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada, entre otras, en las sentencias de 10-03-2014 (rec. 4529/2010), 26-05-2017 (rec. 1137/2016) ó 12-07-2017 (rec. 1647/2016):

"... 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 pagos de estas últimas)".

Por tanto, cuando la expropiación forzosa se realiza por el procedimiento ordinario y cuando se trata del procedimiento de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación, si bien en ambos casos deben cumplirse previamente los trámites propios de cada procedimiento, que lógicamente resultan diferentes".

Igualmente, el TEAC en su resolución de 02.04.14 n.º: 4654-10 se pronunció sobre que el Tribunal Supremo viene diciendo, desde la Sentencia de 4-4-2011 (Recurso de Casación núm. 4135/2009) que en las expropiaciones por el procedimiento de urgencia hay alteración de patrimonio cuando se produce la transmisión de la propiedad, lo que se ocurre sin necesidad de la fijación y pago del justiprecio, basta con la ocupación de la finca (se puede documentar, como en este caso, en el acta previa de ocupación) y el pago o consignación del Depósito Previo y la indemnización por rápida ocupación. Esta fecha se tiene en cuenta para determinar la afectación o desafectación de las fincas.

La sentencia del Tribunal Supremo de 12.07.17 n.º: 1647/2016, antes referida, en su fundamento de derecho CUARTO se indica:

"CUARTO.- Comenzando por el segundo motivo debemos partir de la matización que hemos realizado a nuestra doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias de 12 de abril de 2010 (cas. 4473/03), de 3 de noviembre de 2011 (cas. 4021/2010), 19 de abril de 2012 (cas. 707/09) y 29 de abril de 2013 (cas. 5089/2011), sobre el devengo en las expropiaciones urgentes, en la reciente sentencia 937/2017, de 26 de mayo, recurso 1137/2016. Así en este sentencia hemos declarado :

"CUARTO.- Por lo que se refiere a la cuestión de la imputación temporal de la renta procedente de la expropiación forzosa tramitada por el procedimiento de urgencia, o sea, el momento en que tiene que imputarse temporalmente la renta derivada de la expropiación forzosa, la mercantil recurrente defiende la procedencia de su imputación al ejercicio en que se produjo la ocupación de la finca frente al criterio de la sentencia recurrida de considerar que el incremento patrimonial debe imputarse al ejercicio en que se fija el justiprecio.

Las sentencias de esta Sala de 4 de abril de 2011 (casaciones 4135/2009, 4458/2009 y 4641/2009), 3 de noviembre de 2011 (casa. 4021/2010), 29 de abril de 2013 (casa 5089/2011) y 10 de marzo de 2014 (casa. 4529/2010), han sentado la doctrina de que en el procedimiento expropiatorio ordinario, según el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa, sólo cabe ocupar la finca expropiada una vez hecho efectivo el justiprecio o consignado conforme a lo dispuesto en el artículo 50 para los casos en que el interesado rehusase percibirlo o existiese litigio o cuestión entre él y la Administración. Una vez abonado el justiprecio y ocupado el inmueble se extiende la correspondiente acta, que, en virtud del artículo 53 de la Ley citada , constituye título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás registros públicos se inscriba o se tome razón de la transmisión del

dominio, cancelándose, en su caso, las cargas, los gravámenes y los derechos reales de toda clase a que estuviere afecta la cosa expropiada.

Si se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia (art. 32 de la Ley de Expropiación Forzosa), que es el caso que nos ocupa, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones.

Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago.

De la disciplina del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa se obtiene que el procedimiento que regula, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir, por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación, la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar.

Así pues, hemos de concluir- decía la sentencia de 10 de marzo de 2014- 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).(...)"

Así mismo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 03.11.11 n.º: 8641/2011 citada por la Inspección, manifiesta:

"(...) El panorama no es, sin embargo, tan claro en el procedimiento regulado en el artículo 52 de la Ley. En este procedimiento, que con carácter excepcional y por razones de urgencia excepciona la regla del previo pago, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo en los términos previstos en el citado artículo 52. Esto es, una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones. Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago.

Pues bien, como en el procedimiento ordinario, sólo con el acta de ocupación puede inscribirse la transmisión del dominio, siempre y cuando esa acta de ocupación venga acompañada por los justificantes del pago, de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, según determina el artículo 53 de la Ley.

De la disciplina del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa se obtiene que el procedimiento que regula, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir, por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación, la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar. Este diseño, sin embargo, no altera la sustancia de la institución expropiatoria, que como modo de transmisión forzosa de la propiedad no escapa a las reglas generales que, en nuestro derecho civil, presiden los distintos modos de adquirir la propiedad.

Cabe recordar que el artículo 1456 del Código civil dispone que la enajenación forzosa por causa de utilidad pública se rigen por lo que establezcan las leyes especiales, por lo que ha de entenderse que en aquello que estas leyes no prevean el Código común resulta plenamente aplicable, cuyas reglas se han de tomar en consideración, como ocurre en el actual caso, para determinar el momento en que se entiende producida la transmisión de la propiedad en un procedimiento expropiatorio de urgencia.

Así pues, hemos de concluir 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 " (FD Segundo) ".

Para entender el procedimiento, es esclarecedora la consulta vinculante n.º 2054-04 de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de la Dirección General de Tributos (DGT), de 13/12/2004, para un supuesto en el

que la entidad consultante era propietaria de tres fincas rústicas que le fueron expropiadas por el procedimiento de urgencia, y en el año 2001 se formalizó el acta previa de ocupación, se procedió al pago del depósito previo a cuenta del justiprecio, dando dicho acto el carácter definitivo al acta de ocupación y tomando posesión de las fincas, y en el año 2003 se fijó por acta de pago el justiprecio provisional, sin que se haya fijado el importe definitivo todavía. Se cuestionaba cuándo se entendía producida la transmisión de la finca entre otros aspectos. La DGT contestaba que:

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

Declaración de utilidad pública o interés social.

Declaración de la necesidad de ocupación de bienes o adquisición de derechos.

Determinación del justo precio.

Pago y toma de posesión.

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

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

La transferencia de la propiedad en la expropiación se produce en el procedimiento general, con la toma de posesión que se concreta en el pago seguido de la ocupación.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF, 60.2º del REF y 132.4º del Reglamento Hipotecario, la ocupación operaría como la traditio en su calidad de modo de adquirir la propiedad, siendo el título de la transmisión el acta de ocupación, que determinaría la fecha en que se produce la misma.

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

Por tanto, en el caso concreto planteado la transmisión de la propiedad de los elementos expropiados se produce en el año 2001, con el acta previa de ocupación.

(...)"

SEXTO.- De toda la doctrina y jurisprudencia citada, se desprende de modo claro que la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación del bien expropiado, momento que puede variar en función del procedimiento de la expropiación; de tal manera que en el procedimiento ordinario, la ocupación se produce con posterioridad a la consignación o satisfacción del importe del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (JPEF), y en el procedimiento de urgencia primero tiene lugar la ocupación con el acta de ocupación, una vez cumplidos los trámites que exige la ley de acta previa de ocupación, hoja de depósito y fijación de indemnizaciones por la rápida ocupación y pagos de estas últimas y, posteriormente siguiendo el curso del procedimiento de la expropiación tendrá lugar la fijación del importe del justiprecio por el JPEF, etc.

(...)

En consecuencia, a la vista de la doctrina y jurisprudencia citada y de los hechos expuestos, la transmisión de la propiedad de los elementos expropiados se ha producido en el 10 de febrero de 2004, con el levantamiento del acta de ocupación, momento en el que era propietaria la reclamante, por lo que se refiere a su parte expropiada.

OCTAVO.- En relación con las alegaciones formuladas ante este Tribunal hay que señalar que son en síntesis similares a las presentadas ante la Inspección, la cuál ha dado debida contestación, que ésta Sala comparte, y cuyo resumen ha sido efectuado en el fundamento jurídico CUARTO de la presente resolución.

A este respecto, hay que añadir las siguientes consideraciones por parte de este Tribunal:

- La reclamante alega que en el Derecho Español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, se recoge la teoría del TÍTULO Y EL MODO, de manera que no se transfiere el dominio si no se acredita, no solo la "traditio", esto es la entrega de la cosa vendida, sino también la existencia del "título" válido para causar el efecto de esa transmisión. Y hace referencia aparte de la norma cuarta del artículo 32 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de fecha 14 de febrero de 1947, a los apartados 2 y 3 del art. 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa, aprobado por el Decreto de 26 de abril de 1957, en los que se ratifica todo lo exigido para que exista "título inscribible", incluso en el caso de declaración de "urgente ocupación", ya que se prevé únicamente una posible anotación preventiva, pero sin que exista posibilidad de "inscripción", hasta que no se "acredite el pago

o la consignación del justiprecio". Y señala que de acuerdo con todo lo anterior, si bien el acta de ocupación se firma el 10 de febrero de 2004, sin embargo, el pago del justiprecio del Jurado Provincial de Expropiación se retrasó al 16 de mayo del 2006, fecha en que se completaría el requisito de constitución del título inscribible, determinante de la transmisión de los terrenos expropiados, sin que haya existido previamente consignación ni resguardo de depósito del citado justiprecio.

Respecto de esta alegación solo cabe manifestar que la inscripción en el Registro de la Propiedad no es constitutiva de la transmisión de la propiedad, por lo que resultan ociosos los argumentos aportados sobre la inscripción registral.

- Por otra parte, la reclamante discrepa de la sentencia del Tribunal Supremo de 03.11.11 invocada por la Inspección, manifestando que a la vista de todo lo expuesto por el Tribunal Supremo, vemos que la única conclusión que cabe es que, en el procedimiento de urgencia, lo único que se permite es adelantar la "ocupación", pero en absoluto se puede defender que la transmisión de propiedad se produzca sin el pago, depósito o consignación del justiprecio acordado por el Jurado Provincial de Expropiación y menos aun cuando se está discutiendo la superficie realmente expropiada.

Considera esta Sala que la opinión de la reclamante contraria a la doctrina de la sentencia del TS es muy respetable, pero este Tribunal debe seguir los criterios de dicha sentencia, que son claros y que es la que da lugar a jurisprudencia.

- Por otra parte la reclamante formula alegaciones sobre la transmisión de las participaciones indivisas en favor de los socios, como consecuencia de las operaciones de reducción de capital social y adquisición por los socios, personas físicas, del derecho a percibir el justiprecio final pendiente de cobro. Que aun en el caso de que la transmisión de la propiedad de las fincas expropiadas se considerara efectuada en una fecha anterior a la adquisición, por los socios, de las participaciones indivisas, operada mediante las reducciones de capital, aun en ese caso, tendría que imputarse el cobro de la indemnización definitiva acordada por el Tribunal Superior (en sentencia de 27 de enero de 2013), a dichos socios, en el ejercicio en el que se cobra. Alega que en la escritura de reducción de capital social se describen los terrenos adjudicados a los socios de la misma forma en que fueron adquiridos a WM sin que se hubiese descontado los terrenos expropiados. Alega que el derecho al cobro de un justiprecio es algo inseparable de la titularidad de la participación indivisa, pues no se previó su separación en el momento de la reducción en las sociedades en las que se acordó esta operación societaria y, como derecho accesorio, se "trasladó" del patrimonio de las sociedades al patrimonio de los SOCIOS. Que no se trata de que los SOCIOS exijan a la sociedad una indemnización equivalente al monto del justiprecio, es que ese justiprecio les corresponde a título de dominio, al ser un derecho inherente a las participaciones indivisas que les transmitieron y que, cuando se les transmitieron, el transmitente no formuló reserva o exclusión alguna, cediendo la participación, íntegramente, en toda su extensión y ámbito.

Pues bien, la reclamante pretende que mediante la reducción de capital del 04.04.06 transmitió a los socios partes indivisas de una finca que comprendía una parte expropiada y el resto. La reclamante no pudo el 04.04.06 transmitir a los socios la parte expropiada por cuanto que ya no era suya al haber sido expropiada y, consiguientemente no puede pretender que la liquidación del justiprecio adicional aprobada finalmente por el Tribunal Supremo sea un derecho accesorio del bien expropiado de titularidad de los socios, por cuanto que el bien expropiado ya no se encontraba en el patrimonio de la reclamante y el hecho de hacer constar lo contrario en una escritura pública de reducción de capital no altera la realidad. Toda vez que como ya contestó la Oficina Técnica como se indica en la página 27 del acuerdo de liquidación, "el derecho de crédito del justiprecio no se contempló en ningún momento en la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios".

- Alega la reclamante respecto de la actuación de las sociedades XZ SL y TW SL en el procedimiento expropiatorio que no puede tener más amparo que el considerar que estamos en una gestión de negocios ajenos o en un supuesto de representación tácita, al no haberse subrogado procesalmente los socios en la posición procesal como demandantes y en la posición material como titulares del derecho al justiprecio, mantenida hasta la fecha por ambas sociedades. Que podría encontrarse justificación en el hecho de que, erróneamente, en 2004, las sociedades involucradas considerasen que las afectadas eran XZ, S.L. y TW, S.L. pues las superficies expropiadas estaban ubicadas en los terrenos que se consideraban soporte o base de la participación indivisa de estas dos sociedades. Pero alega que en función de la naturaleza de la comunidad de bienes, no existían superficies concretas adjudicadas a cada una de las sociedades, y esto ya quedó claro cuando el Registrador, rechazó la inscripción de un documento, según el cual se adjudicaban a esas dos sociedades los terrenos concretos, donde se ubicaron las expropiaciones, y ello en base a que tratándose de una propiedad indivisa no cabe la adscripción de terrenos concretos a un partícipe.

Dicha cuestión ya fue contestada por al Oficina Técnica en el sentido de que tanto en el acta previa de ocupación como en el acta de ocupación consta como titular la reclamante TW SL (aparte de la otra entidad ya mencionada, XZ SL), siendo las que se personan en todo el procedimiento expropiatorio, tanto en vía administrativa como contencioso- administrativa, como titular de una parte de la finca expropiada en virtud del contrato de compra venta privado de 9 de junio de 2003 y es la sociedad que cobra las cantidades en concepto de justiprecio e intereses de demora. Además de las propias manifestaciones del representante realizadas en las actas en las que se refiere

a las sociedades **TW, S.L** y **XZ, S.L** como las únicas titulares de los bienes expropiados; así como que no se ha aportado ningún tipo de justificación de pagos que se hayan realizado a las otras sociedades mencionadas como también titulares de las fincas expropiadas. No dando validez la Inspección al contrato de 20/05/2011 en el que se reconoce que ambas sociedades han actuado como litigantes fiduciarias de todos los titulares proindiviso de la finca expropiada, por tratarse de un documento privado, cuyo valor probatorio frente a terceros, en este caso frente a la Administración, viene establecida en el artículo 1227 CC según el cual "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiesen sido incorporado o inscrito a un registro público desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregaron a un funcionario público por razón de su oficio".

Lo mismo cabe señalar respecto de la pretensión de que las sociedades afectadas por la expropiación fueron cinco en lugar de solo dos.

- Respecto a la alegación sobre el exceso de superficie expropiada, se refiere a los metros de mas que se reconocen en la Sentencia 541 de 14.12.09, del TSJ Castilla la Mancha, que deben ser considerados que fueron transmitidos cuando se reconocen en dicha Sentencia.

Al igual que la Oficina Técnica, este Tribunal considera que el hecho de que en la citada Sentencia del TSJ se indemnice una mayor extensión, no supone su transmisión en dicha fecha, sino el reconocimiento efectivo de su transmisión en el momento de la ocupación de la finca por la expropiación. Ello fue así porque como se explica en la página 83/88 del acuerdo, "Como puede observarse (de los hechos que describe), después de la ocupación de la finca por el órgano expropiante, tiene lugar un contrato privado (de 22.12.04) para formalizar o legalizar los metros cuadrados que estaban inmatriculados, si bien eran propiedad del transmitente (**WM SL**) por prescripción al haberse poseído pacíficamente durante más de treinta años. Es decir, la realidad de los hechos es que dicha extensión si fue ocupada por el órgano expropiante, si bien no constaba en la documentación de ADIF por no hallarse reconocida registralmente dicha extensión en el momento de la ocupación, pero sí le pertenecía al obligado tributario expropiado tal y como se ha detallado".

Es decir, considera este Tribunal que, la ocupación y por lo tanto la transmisión de la propiedad fue realmente de toda la extensión de 16.144 m², extensión total que no constaba en el acta de ocupación por el problema de la falta de inscripción registral de una parte de la finca, lo que fue subsanado mediante el contrato de 22.12.04, lo que no impide considerar que **WM SL** era propietaria de toda la extensión que transmitió.

- Por último, la reclamante efectúa una alegación en relación con la compensación de bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 2007 y siguientes, señalando que en el propio acuerdo de liquidación se indica que el sujeto pasivo incluyó como gasto deducible en los periodos impositivos 2007 a 2012 partidas que se corresponden con gastos derivados de litigios relativos a bienes inmuebles que en esos ejercicios se habían transmitido a los socios en la reducción de capital efectuada y que, por tanto, no tienen el carácter de fiscalmente deducibles para **TW, S.L.** Por lo tanto alega la reclamante que el propio acuerdo reconoce que en los ejercicios de 2007 y siguientes **TW, S.L.** ya no era propietaria del inmueble pues lo había transmitido a los socios, vía operación de reducción de capital social, luego en el momento de cobro del justiprecio -2013- y del cobro de los intereses -2014-la propiedad no correspondía a **TW, S.L.**, sino a sus socios, y si eso era así y así se dice en el acuerdo, es la prueba más clara y palmaria de que la transmisión de propiedad no se operó en la fecha del Acta de Ocupación -10 de febrero de 2004.

Sigue sin tener razón la reclamante por cuanto que lo anterior no desvirtúa en modo alguno que la transmisión de la propiedad de la parte expropiada de la finca se produjo con el acta de ocupación en febrero del 2004; ya que cuando se dice que "el sujeto pasivo incluyó como gasto deducible en los periodos impositivos 2007 a 2012 partidas que se corresponden con gastos derivados de litigios relativos a bienes inmuebles que en esos ejercicios se habían transmitido a los socios en la reducción de capital efectuada" se está refiriendo obviamente la Inspección a la parte de la finca no expropiada, que es la única que se pudo transmitir a los socios vía reducción de capital, como ya se ha mantenido a lo largo de la presente resolución.

Por lo tanto, se desestiman las alegaciones formuladas, y se confirma el acuerdo de liquidación en cuanto a la primera cuestión planteada, relativa a la imputación a la reclamante de la diferencia de justiprecio fijado por la sentencia del Tribunal Supremo de 27.02.13 por la cantidad de 1.438.155,39 euros y de Intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio por 538.139,04 euros, en el ejercicio 2013 y de Intereses de demora por el retraso en el pago fijados por auto TSJ de 21.11.14 por 3.243,58 euros en el ejercicio 2014, derivados de una expropiación parcial forzosa por el procedimiento de urgencia>>>.

Cuarto.

Frente a ello, insiste la interesada en que el procedimiento de urgencia únicamente permite adelantar la ocupación del bien pero no la transmisión de la propiedad, que tiene lugar cuando se produce el pago o la consignación del justiprecio, por lo que la transmisión de la finca no se produjo el día .../2004 sino el 18/12/2013, cuando se pagó el justiprecio firme y definitivo fijado por el Tribunal Supremo mediante sentencia de 27/02/2013,

momento en el cual los socios de la entidad tienen participaciones indivisas de la finca como consecuencia de que la misma llevó a cabo una reducción de capital con devolución de aportaciones a aquellos.

Sin embargo, tal argumentación no coincide ni con la doctrina de este TEAC ni con la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, que han fijado el criterio de que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca siempre y cuando se hayan cumplido los trámites de acta previa de ocupación, hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas; no exigiéndose, en contra de lo sostenido por la recurrente, el pago ni la consignación del justiprecio. Así se deduce de las muchas sentencias del Alto Tribunal citadas y transcritas por la Inspección y por el Tribunal de instancia, a las que nos remitimos con ánimo de no ser reiterativos.

En consecuencia, no discutiéndose en el caso que nos ocupa que se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia y que en fecha .../2004 tuvo lugar la ocupación de los bienes y el pago de 14.541,91 euros en concepto de depósito previo y perjuicios por rápida ocupación, hemos de concluir con la Inspección y el TEAR de Madrid que es en tal día cuando se produjo la transmisión de la propiedad de la finca.

Quinto.

Alega en siguiente lugar la recurrente que, en virtud de la Teoría del Título y el Modo, no puede existir transmisión de la propiedad sin título, y que tal título ha de ser el inscribible en el Registro de la Propiedad, señalando "la falta de especiales conocimientos del Tribunal en cuestiones estrictamente civiles o jurídico-privadas" en cuanto a lo dicho por el Tribunal de instancia sobre que en nuestro Ordenamiento Jurídico la inscripción en el Registro de la propiedad no es constitutiva de la transmisión de propiedad sino declarativa.

En relación con ello, resulta conveniente recordar aquí la diferencia entre ambos tipos de inscripción:

Inscripción constitutiva: la misma es requisito esencial de la transmisión y constitución de los derechos reales, de manera que estos nacen a través del Registro y no existen hasta el momento de su inscripción.

Inscripción declarativa: la mutación jurídico-real inmobiliaria opera al margen del Registro, mediante el Título y el Modo, sin que la inscripción forme parte del negocio que da nacimiento al derecho o situación de trascendencia real, limitándose a dar publicidad jurídica erga omnes del mismo.

Pues bien, como ya señaló el Tribunal de instancia, en nuestro Sistema Jurídico la inscripción registral no es constitutiva de la transmisión de propiedad sino declarativa, sin que pueda afectar al carácter voluntario de dicha inscripción el hecho de que nuestro Ordenamiento, en virtud del principio de la fe pública registral, "sancione" a los que no inscriben sus títulos registrables dejándoles ineficaces frente a terceros.

Por lo tanto, no exigiéndose la inscripción de la transmisión de propiedad en el Registro de la Propiedad para que la misma se produzca, no cabe sostener, como hace la interesada, que el "Título" ha de ser inscribible en el Registro de la Propiedad. Y en relación con ello, debemos traer aquí la Consulta Vinculante V1786-19, de fecha 11/07/2019, en la que la Dirección General de Tributos concluye que el acta de ocupación es el documento que formaliza la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles expropiados y es título habilitante para la inscripción en el Registro de la Propiedad de la transmisión del dominio, si bien señala que, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa, 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 el artículo 52 de dicha Ley regula el procedimiento de declaración urgente de ocupación de los bienes afectados por la expropiación forzosa, señalando que excepcionalmente podrá declararse urgente la ocupación de los bienes. En tal caso, en el artículo 52.4 se dispone que "a la vista del acta previa de ocupación y de los documentos que obren o se aporten en el expediente, y dentro del plazo que se fije al efecto, la Administración formulará las hojas de depósito previo a la ocupación". Y que "efectuado el depósito y abonada o consignada, en su caso, la previa indemnización por perjuicios, la Administración procederá a la inmediata ocupación del bien de que se trate" (artículo 52.6).

A continuación, el artículo 53 dispone que el acta de ocupación, que se extenderá a continuación del pago, acompañada de los justificantes del mismo, será título bastante para que en el Registro de la Propiedad se inscriba o tome razón de la transmisión del dominio y se verifique, en su caso, la cancelación de las cargas, gravámenes y derechos reales de toda clase a que estuviere afectada la cosa expropiada.

El acta de ocupación es el documento que formaliza la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles expropiados y es título habilitante para la inscripción en el Registro de la Propiedad de la transmisión del dominio.

Así se desprende de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en diversas sentencias, entre ellas, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 10 de diciembre de 1996, 6 de marzo de 1997 y 12 de junio de 1997.

La sentencia de la sala 3ª de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (recurso de casación 4021/2010), en el fundamento de derecho quinto se pronuncia sobre cuándo ha de entenderse que se consuma la transmisión de un bien sometido a un expediente de expropiación forzosa, y al respecto, señala lo siguiente: 'En el procedimiento expropiatorio ordinario, según el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa, sólo cabe ocupar la finca expropiada una vez hecho efectivo el justiprecio o consignado conforme a lo dispuesto en el artículo 50 para los casos en que el interesado rehusase percibirlo o existiese litigio o cuestión entre él y la Administración. Una vez abonado el justiprecio y ocupado el inmueble, se extiende la correspondiente acta, que, en virtud del artículo 53 de la Ley citada, constituye título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás registros públicos se inscriba o se tome razón de la transmisión del dominio, cancelándose, en su caso, las cargas, los gravámenes y los derechos reales de toda clase a que estuviere afectada la cosa expropiada. Por ello, el artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa, aprobado por Decreto de 26 de abril de 1957 (BOE de 20 de junio), dispone en su apartado 2 que el acta de pago o el resguardo de depósito a que se refiere el artículo 50 de la Ley, así como el acta de ocupación, constituyen título bastante para practicar la inscripción en el Registro de la Propiedad.

Por ende, como nadie discute en este litigio, la 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.

El panorama no es, sin embargo, tan claro en el procedimiento regulado en el artículo 52 de la Ley. En este procedimiento, que con carácter excepcional y por razones de urgencia excepciona la regla del previo pago, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo en los términos previstos en el citado artículo 52. Esto es, una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones. Cumplidos tales requisitos, cabe ocupar la finca, tramitándose el expediente en sus fases de justiprecio y pago. Pues bien, como en el procedimiento ordinario, sólo con el acta de ocupación puede inscribirse la transmisión del dominio, siempre y cuando esa acta de ocupación venga acompañada por los justificantes del pago, de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, según determina el artículo 53 de la Ley.

De la disciplina del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa se obtiene que el procedimiento que regula, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir, por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación, la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar. Este diseño, sin embargo, no altera la sustancia de la institución expropiatoria, que como modo de transmisión forzosa de la propiedad no escapa a las reglas generales que, en nuestro derecho civil, presiden los distintos modos de adquirir la propiedad. Cabe recordar que el artículo 1.456 dispone que la enajenación forzosa por causa de utilidad pública se rige por lo que establezcan las leyes especiales, por lo que ha de entenderse que en aquello que estas leyes no prevean el Código común resulta plenamente aplicable, cuyas reglas se han de tomar en consideración, como ocurre en el actual caso, para determinar el momento en que se entiende producida la transmisión de la propiedad en un procedimiento expropiatorio de urgencia.

Así pues, hemos de concluir 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 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 sobre Expropiación Forzosa.

Por tanto, hasta tanto no se dicte, bien el acta de ocupación del bien inmueble expropiado en el procedimiento ordinario de expropiación del artículo 51 de la LEF o, bien el acta previa de ocupación de los bienes inmuebles expropiados en el caso del procedimiento de urgencia del artículo 52 de la LEF, no se produce la transmisión de la propiedad desde la persona o entidad expropiada a la persona o entidad beneficiaria de la

expropiación. Es decir, la persona expropiada continúa siendo titular del derecho de propiedad del inmueble y conserva, por ello, las facultades de disposición y disfrute sobre el mismo>>.

Así pues, el hecho de que en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia el acta de ocupación cause anotación preventiva y que la inscripción de la transmisión en el Registro de la Propiedad quede en suspenso hasta que, fijado el justiprecio, se verifique su pago o se consigne su importe, no tiene repercusión alguna en el momento en que debe entenderse transmitida la propiedad, que es cuando se produce la ocupación de la finca, siempre que se cumplan los trámites preliminares relativos al acta previa de ocupación, la hoja de depósito, la fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y el pago de estas últimas. Por lo tanto, debemos desestimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

Sexto.

En siguiente lugar, alega la mercantil que el hecho de que las actuaciones inspectoras se centren exclusivamente en **XZ SL** y **TW SL** supone prescindir de la realidad jurídico-material que subyace, pues son cinco y no dos las sociedades afectadas, debiendo entender la actuación de únicamente aquellas en el procedimiento expropiatorio como una gestión de negocios ajenos o una representación tácita, señalando que así se indicaba en el contrato privado de fecha 12/03/2010, elevado a público el 13/09/2011. Y en relación con esto último, alegan que no otorgar validez al citado contrato por el hecho de ser privado es "*un auténtico barbarismo, fruto del desconocimiento del derecho privado*".

Al respecto, hemos de señalar que mientras que el artículo 1.218 del Código Civil dispone que "*Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros*", en el caso de los documentos privados el artículo 1.227 establece que "*La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio*".

En definitiva, frente a terceros el documento privado por sí solo carece de valor de prueba legal y, en este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en su sentencia 1962/1990, de 3 de marzo, donde señala que "*el artículo 1.257 del Código Civil limita la eficacia de los contratos a las partes que los otorgan y sus herederos; aunque conste, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, la fecha de ese documento privado ello no avala la veracidad intrínseca de las declaraciones en él contenidas*".

Asimismo, este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 05/10/2010 (RG 7915/08 y 7917/08, acumuladas), motiva:

«En relación con los documentos privados no impugnados, el artículo 326 de la LEC señala que "los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen". De este modo, mientras no sea impugnada la autenticidad el documento privado hará prueba plena en los extremos cubiertos por la fe pública respecto a los documentos públicos, o lo que es lo mismo, el documento público y privado tendrán el mismo valor probatorio. El mismo valor tendrán los documentos privados admitidos o reconocidos o aquellos que siendo impugnados, su autenticidad haya sido acreditada por otros medios.

No obstante, esta conclusión respecto a la eficacia probatoria del documento privado no impugnado, sólo puede predicarse entre las partes que suscribieron el documento, no respecto a terceros. Así, el artículo 1227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Por otra parte, el artículo 1218 del Código Civil establece que "los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste (...)".

En definitiva, los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, la única y fundamental diferencia es que los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento.

A la misma conclusión, se llega con la aplicación del artículo 1230 del Código Civil que señala que "los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero". Ello significa que fijado un contrato en documento público, el documento privado posterior que lo aclare, complete o rectifique no producirá efecto frente a terceros, y que sólo producirá efecto frente a terceros cuando se otorgue la correspondiente escritura pública».

Por lo tanto, en el presente caso, la fecha en que el contrato privado de 12/03/2010 surte efectos frente a terceros, y por tanto frente a la Hacienda Pública, es la de su elevación a público, efectuada el día 13/09/2011, esto es, con posterioridad a la fecha en que su contenido pretende hacerse valer (el .../2004, cuando tiene lugar la transmisión de la propiedad de la finca), por lo que procede desestimar las alegaciones de la entidad en este punto.

Y frente a lo que sostiene la interesada sobre que **XZ SL**, **TW SL**, **QR SL**, **NP SL** y **WM SL** eran propietarias de la finca expropiada en proindiviso (al ser una finca registral única), debiendo entender la actuación únicamente de **XZ SL** y **TW SL** en el procedimiento expropiatorio como una gestión de negocios ajenos o una representación tácita, hemos de reiterar que todos los indicios recopilados por la Inspección ponen de manifiesto que las únicas titulares de la finca expropiada en febrero de 2004, cuando tuvo lugar la transmisión de la propiedad derivada de la expropiación, eran **XZ SL** y **TW SL**, sin que la recurrente haya aportado prueba alguna que desvirtúe dicha conclusión:

Tanto en el acta previa de ocupación como en el acta de ocupación constan como titulares la reclamante **TW SL** y **XZ SL**. Además, en ambas existen manifestaciones de las propias sociedades en las que se refieren a las mismas como las únicas titulares de los bienes expropiados.

TW SL y **XZ SL** son quienes se personan en todo el procedimiento expropiatorio, tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa, como titulares de una parte de la finca expropiada en virtud del contrato de compra venta privado de 09/06/2003

TW SL y **XZ SL** son quienes cobran las cantidades en concepto de justiprecio e intereses de demora. No se ha aportado ningún tipo de justificación de pagos que se hayan realizado a las otras sociedades mencionadas como también titulares de las fincas expropiadas.

En ningún momento se contempló en la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios un derecho de crédito respecto del justiprecio.

Y en relación con ello debemos recordar que la prueba indiciaria no resulta ajena a nuestro Ordenamiento Jurídico, pues el cúmulo de indicios, en una sola dirección, se puede estimar como prueba completa; en palabras del Tribunal Supremo (sentencia de 17/11/1999) "*un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que "indica" aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en la misma dirección, puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho*", y en el mismo sentido, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11/02/2005, en la cual se señala que "*la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria*". Asimismo, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 25/05/2010 (RG 6021/08) -confirmada por SAN de 07/03/2012 (rec. nº. 517/2010)- ha señalado a propósito de la utilización de este tipo de prueba en el ámbito tributario: "*Para poder habilitar la prueba indiciaria, no es necesario que los hechos probados constituyan, en si mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, de cual otro modo, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que por sí solos, no resultan elocuentes pero que conjuntamente considerados, constituyen prueba*".

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, este TEAC coincide con la Inspección en considerar que las únicas titulares de la parte expropiada de la finca "**FINCA_1**" en febrero de 2004 eran **XZ SL** y **TW SL**, por lo que teniendo lugar la transmisión de la misma al ente público expropiante el día .../2004, las participaciones indivisas sobre dicha finca transmitidas por aquellas a sus socios en virtud de las reducciones de capital operadas en fecha 04/04/2006 en ningún caso pueden referirse a la parte de la finca expropiada, toda vez que la misma ya no era de su propiedad cuando las reducciones de capital tuvieron lugar, por lo que el exceso del justiprecio y de los intereses derivados de la expropiación reconocidos por el Tribunal Supremo y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha únicamente les son imputables a **XZ SL** y **TW SL**, ni a sus socios ni a las demás sociedades que tenían participaciones en la citada finca.

Séptimo.

Finalmente, el hecho de que en virtud de la sentencia de fecha 14/12/2009 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha se indemnizase una mayor extensión (16.144 m²) de la que constaba en el acta de ocupación (10.576 m²) por el problema de la falta de inscripción registral de una parte de la finca, no permite entender, como pretende la recurrente, que el exceso de superficie (5.568 m²) se transmitiera a posteriori cuando se dictó dicha sentencia, ni tampoco la del Tribunal Supremo de 27/02/2013 que resuelve el recurso de casación interpuesto.

Examinado el expediente administrativo remitido se comprueba que las propias partes intervinientes en la transmisión de la finca acordaron mediante contrato de fecha 22/12/2004 (presentado en la Consejería de Economía

y Hacienda de Castilla-La Mancha en fecha 26/01/2005) subsanar el error de cabida en que se incurrió en los contratos de compraventa celebrados el 09/06/2003, en los que solo se había tenido en cuenta la superficie registral y no la real que le pertenecía a **WM SL**.

Pues bien, según entiende este Tribunal, dicho error de cabida no altera el hecho de que la superficie ocupada fue la real, si bien no constaba en la documentación de la expropiación por no hallarse reconocida registralmente dicha extensión en el momento de la ocupación (el .../2004). Así pues, las sentencias antes citadas no suponen una nueva expropiación de la finca, sino únicamente la rectificación numérica de la superficie de la finca inicialmente expropiada para hacer coincidir la superficie registral con la real, suponiendo un reconocimiento efectivo de su transmisión en el momento de la ocupación de la finca, tal y como señalaba el Tribunal de instancia.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.