

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de diciembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 4330/2021

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Indemnizaciones. *Indemnización percibida en procedimiento expropiatorio por privación ilegítima de la propiedad.* En el presente caso aquellas indemnizaciones que con carácter firme estableció el Tribunal Supremo, lo fueron en reparación de la ilegítima pérdida de propiedad de unos terrenos, de ahí que esas originarias propiedades son la "fuente u origen" de la renta (art. 11.1 Ley IRPF), procediendo la imputación de aquellas rentas a quienes (art. 11.5 Ley IRPF) "sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan", esto es, a quienes resultaban propietarios de los terrenos ilegalmente apropiados por la Administración.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución de 4 de marzo de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia por la que se desestima la reclamación 36/489/2018 interpuesta por la contribuyente frente al acuerdo de 12 de febrero de 2018 del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a liquidación provisional dictada el 13 de noviembre de 2017 por el mismo órgano, por el IRPF del ejercicio 2012.

Cuantía: 213.079,12 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción del procedimiento de comprobación limitada cuyas actuaciones constan en el expediente administrativo, en la referida fecha del 13 de noviembre de 2017 por la Gestora se dictó liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2012, de la que resultaba una deuda tributaria exigida de 271.548,73 euros, de los que 228.405,49 euros se corresponden con la cuota tributaria y 43.143,24 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa de imputar unas "*Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales*" de 997.990,07 euros, argumentándose aquella regularización, en síntesis, en lo siguiente:

"En virtud de Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha (...) de dos mil cinco, se reconoce el derecho a percibir un mayor importe por la expropiación producida mediante expediente de Obra (...) acondicionamiento del ... RÍO_1 a su paso por el término municipal de MUNICIPIO_1 ... y dictado por el Consello de la Xunta de Galicia; si bien el importe a percibir se fija en virtud de Sentencia del Tribunal Supremo de fecha (...) de dos mil doce. Establece el artículo 14.2 de la Ley del Impuesto, <<a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza> ...

En el caso concreto que nos ocupa, al contribuyente se le reconoce un aumento del justiprecio sobre la expropiación antes citada por un importe de 837.762,12 euros, junto con unos intereses de demora de 360.642,84 euros. Por todo ello, debe reconocerse una ganancia patrimonial por el aumento de valor del justiprecio declarado judicialmente por un importe de 635.178,91 euros (resultante de minorar al importe de 837.762,12 euros el importe de los gastos soportados en el proceso judicial, esto es, 243.272,44 euros), así como otra ganancia patrimonial por los intereses de demora reconocidos, por un importe de 360.642,84 euros".

En aquel Acuerdo se rechazan los alegatos de la contribuyente referidos a la titularidad de tal indemnización, sosteniendo la interesada que la titularidad de la finca expropiada corresponde a la comunidad de herederos de **Gmt**. A este respecto argumenta la Gestora que "*si bien esta Administración no discute el procedimiento administrativo de expropiación (el cual determina otra ganancia patrimonial imputable al momento de la ocupación de los terrenos expropiados), sí se discute por esta parte la titularidad en el proceso judicial que declara la indemnización objeto de la nueva ganancia patrimonial. Es en este proceso donde dicha titularidad corresponde única y exclusivamente al contribuyente como se desprende tanto de la sentencia del Tribunal Supremo de ...2012 como en los propios documentos de liquidación y*

Síguenos en...



factura emitidos por el Abogado Axy ... Por tanto, no procede admitir la pretensión de este primer punto y debe considerarse como único titular de la indemnización reconocida judicialmente al contribuyente".

Y, sosteniendo la interesada la imputación temporal de la renta al ejercicio fiscal 2005 (donde recae aquella primera sentencia del Tribunal Supremo), y, por ende, invocando la prescripción del derecho a practicar liquidación por el IRPF de 2005, argumenta la Gestora la imputación de la renta al ejercicio 2012, señalándose que:

"El artículo 14 de la Ley de IRPF, en su apartado 2.a) recoge la primera de las reglas especiales sobre la imputación temporal: <<...>>. El contribuyente basa su pretensión en que es en la sentencia del Tribunal Supremo de ... 2005 cuando se determina tanto el derecho como la cuantía a percibir de la indemnización. Pero no considera que dicha cuantía, supuestamente determinada, no es totalmente satisfecha por la parte condenada a ello y, como puede comprobarse en el Informe de la Xunta de Galicia (...) de 2008 sobre ejecución de sentencia en el que la propia parte condenada considera satisfecho el importe total de la indemnización.

Todo ello es prueba de que existe en esa fecha una discrepancia por la cuantía a percibir como indemnización. ... Por todo ello, debe considerarse que la cuantía es fijada por la resolución del Tribunal Supremo de ... 2012, que adquiere firmeza en ese mismo ejercicio y, por tanto, la correspondiente indemnización debe imputarse al ejercicio 2012. En cuanto a lo referido sobre la ganancia por los intereses, debe mantenerse lo dispuesto en la motivación de la propuesta ya que dichos intereses se reconocen en la sentencia de 2012 y es en ese ejercicio donde debe reflejarse la correspondiente ganancia, con independencia del periodo que abarquen aquéllos".

SEGUNDO.- Frente a dicho Acuerdo de liquidación formuló la interesada recurso de reposición que fue estimado parcialmente mediante acuerdo de 12 de febrero de 2018, estimándose el mismo en lo que hace a determinados aspectos de la ganancia patrimonial, desestimándose las siguientes cuestiones planteadas por la contribuyente:

En lo que hace a la imputación fiscal de aquella indemnización a la contribuyente, se dice por la Gestora que:

"... La interesada alega que el procedimiento administrativo de expropiación y la finca objeto de dicho procedimiento pertenece a la comunidad hereditaria de Don Gmt, hecho que no se discute por esta Administración, pero el procedimiento judicial en el que se declara la improcedencia de la misma fue promovida solamente por Doña Cmp y no existe o por lo menos no consta aportada a esta Oficina Gestora documento alguno que justifique lo contrario.

La interposición de la demanda judicial es un acto libre y voluntario por parte de cada uno de los interesados en el acto administrativo que se recurre pudiendo optar o no por acudir al mismo ya que todo procedimiento judicial implica un desembolso económico que no todo el mundo está dispuesto a asumir, así como la contratación obligatoria tanto de un abogado como de un procurador y en este caso Doña Cmp consta que si ha presentado demanda judicial de la que resulta la sentencia de .../2012 en la que se fija la indemnización a percibir por cada uno de los recurrentes entre los que en ningún momento se menciona a las dos hermanas ni que Doña Cmp actúe en representación de las mismas, ni de la comunidad de herederos".

Y, en lo que hace al ejercicio de imputación temporal de aquella renta, señala la Gestora en aquella resolución desestimatoria del recurso de reposición, que:

"... El art. 14.2.a) de la Ley 35/2006 del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, señala que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. ...

Dicha circunstancia se da en el presente caso, puesto que la interesada, no estando conforme con la determinación de los importes a satisfacer por la Administración expropiante, insta en vía judicial la revisión del concreto importe a satisfacer a mayores de lo ya abonado (243.272,44 euros) y es en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha ... -2012 donde se fija de manera definitiva el importe concreto a abonar a la misma.

Es decir, en el presente caso y teniendo en cuenta que la resolución judicial (Sentencia del recurso de casación del Tribunal Supremo Nº .../2009) que determina de manera definitiva el valor atribuible al bien expropiado se dicta en fecha ... 2012, y asimismo adquiere firmeza en ese mismo ejercicio, procede imputar el resto de la ganancia patrimonial derivada de dicha expropiación, que ha sido reconocida de manera definitiva por la sentencia de dicha fecha, al citado ejercicio 2012, ...".

Respecto de la imputación temporal de los intereses, señala la Gestora con cita de la resolución de este Tribunal de 18/03/2003 (RG.2959/2000), que *"la imputación temporal de estos intereses se debe realizar en el ejercicio en el que se fija definitivamente el justiprecio, puesto que es el ejercicio en el que pueden exigirse al órgano expropiante, en este caso, se imputarán al periodo en que adquiere firmeza la sentencia que fija definitivamente el justiprecio (como se ha indicado dicha Sentencia se dicta en el ejercicio 2012).*

Desde ese momento está fijada la base de cálculo de los citados intereses, y pueden liquidarse y exigirse y por ello, la imputación temporal en el 2012 de los intereses reconocidos al contribuyente es correcta". Finalmente, en lo que hace a la posibilidad de aplicar el criterio de caja en la imputación temporal de los intereses, argumenta la Gestora que "no aporta la interesada justificación documental alguna que acredite el cobro a plazos de los mismos por lo que se desestiman sus pretensiones en este punto".

Tal estimación parcial supone la anulación de la liquidación originaria, practicándose nueva liquidación de la que resulta una deuda tributaria exigida de 213.079,12 euros, de los que 177.893,04 euros se corresponden con la cuota tributaria y 35.186,08 euros con los intereses de demora.

TERCERO.- Frente a aquella resolución estimatoria parcial del recurso de reposición formuló la contribuyente reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (expediente **36/489/2018**), recayendo resolución en fecha 4 de marzo de 2021 que desestimaba la misma, argumentándose en síntesis, tras enumerar los antecedentes del caso, que:

"... La legitimación (activa) es la "Capacidad para actuar como parte demandante o recurrente en un proceso judicial, con base en la titularidad de un derecho o interés legítimo que se ostenta frente a la parte demandante o recurrida respectivamente" (Diccionario del Español Jurídico -RAE y CGPJ-).

El auto del TS, rec. n.º 928-1993, de 31-01-1998, aclara que dicha legitimación es un presupuesto esencial del proceso y, como tal, debe ser examinado de oficio por el órgano judicial, aun cuando su falta no haya sido alegada por las partes, dado el carácter de orden público de las normas procesales.

En este caso y según lo expuesto, procede la imputación del total a D.ª Cmp ya que en la sentencia del TSJG de ...-2001 y en las sentencias del TS de ...-2005 y de ...-2012, aparece como demandante, sin mención alguna a cotitulares, coherederos o representados, y, por tanto, como única titular del derecho a percibir la mayor indemnización",

y,

"... Según lo expuesto, la liquidación provisional y la resolución desestimatoria recurrida deben ser confirmadas ya que se ajustan a los mencionados criterios jurisprudenciales y administrativos, es decir, la imputación de la mayor indemnización al período de la sentencia que la fija definitivamente y la imputación de los intereses, por su importe total, al período en que adquiere firmeza la decisión judicial que determina los datos necesarios para su cuantificación".

Dicha resolución consta notificada en fecha 27 de abril de 2021.

CUARTO.- En fecha 14 de mayo de 2021 la interesada presentó escrito solicitando se tuviera por interpuesto RECURSO DE ALZADA frente aquella resolución del Tribunal Regional (siéndole asignado el número de expediente **RG.4330/2021**), argumentando en síntesis, que:

- Prescripción de la acción de la Administración Tributaria, en tanto procede imputar aquella ganancia patrimonial al ejercicio 2005 en el que recayó aquella primera sentencia del Tribunal Supremo, pues la misma es declarativa, al señalar cómo fijar la cuantía de la indemnización, en contra de la sentencia de 2012, dictada en procedimiento de ejecución. Se dice que la sentencia del Tribunal Supremo de 2012 no fijó ni determinó la cantidad a percibir en concepto de indemnización por la expropiación de la finca, sino que por la misma se revocó y dejó sin efecto todas las resoluciones y autos emitidos por el TSJ respecto de la ejecución de la sentencia de 2005. La sentencia del Tribunal Supremo de 2012 es una sentencia de ejecución (y no una sentencia de carácter declarativo), limitándose a ordenar el pago, sin declarar ni reconocer ningún derecho.
- En cuanto a la titularidad de la indemnización percibida, se dice que la finca expropiada fue adquirida en su día por su padre, fallecido en 1992, por lo que ya en los documentos referidos a aquella expropiación iniciada en 1995 aparece el titular de la finca como *"herederos de Gmt"*, que resultan ser la contribuyente y sus dos hermanas, de acuerdo con diferente documentación que se aporta. Así, la Gestora debió practicar tres liquidaciones, una para cada una de las herederas de su difunto padre, en tanto que estamos en presencia de ganancias patrimoniales independientes.
- Error en la determinación de la cuantía de la ganancia patrimonial, ya que se hace constar el coste de adquisición de la finca por su padre (... euros) cuando debe hacerse constar el valor de adquisición que se hizo constar en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones presentado en 1992, valor éste que debe actualizarse de acuerdo con el IPC inmobiliario, ya que de no actualizarse se estaría rompiendo el principio de capacidad económica.

De acuerdo con lo anterior se insta un pronunciamiento que declare la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria; subsidiariamente, para el supuesto que no se acepte aquella prescripción, que se gire nueva liquidación imputando única y exclusivamente a Doña **Cmp** por la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de los intereses de demora devengados a partir de la sentencia de .../2012; y, finalmente, si no se aceptan las peticiones anteriores, *"que se dicte resolución en la que se produzca una individualización de la ganancia patrimonial acontecida respecto del justiprecio, dividiendo la ganancia entre los tres miembros de la comunidad hereditaria de Gmt, toda vez que a Cmp le corresponda un tercio de la misma".*

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:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución de 4 de marzo de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia por la que se desestima la reclamación 36/489/2018 interpuesta por la contribuyente frente al acuerdo de 12 de febrero de 2018 del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a liquidación provisional dictada el 13 de noviembre de 2017 por el mismo órgano, por el IRPF del ejercicio 2012.

TERCERO.- La indemnización cuyo tratamiento fiscal aquí se discute trae causa de un procedimiento expropiatorio que afectó a diferentes propiedades, y que tenía por finalidad la realización en el municipio de MUNICIPIO_1 de unas obras de ... del río RÍO_1.

Para una adecuada valoración de los extensos antecedentes del caso, bien cabe referirse brevemente a los antecedentes del caso, ampliamente recogidos en la sentencia de .../2001 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de ... (recurso .../1996), debiéndose aquí destacar los siguientes:

- El Pleno del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, en sesión celebrada el día ...1991, acordó aprobar inicialmente el pliego de Bases para la ... del Río RÍO_1, (...) de MUNICIPIO_1, interesando de la COTOP la financiación del cien por ciento del presupuesto, obligándose el Ayuntamiento a poner a disposición de la Consellería los terrenos necesarios para su ejecución.
- El Pleno del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, en sesión celebrada el día (...) de 1993, aprobó, aceptando el dictamen de la Comisión Informativa de Urbanismo, Obras (...), el proyecto «Acondicionamiento ... RÍO_1 (...) a su paso por MUNICIPIO_1», solicitándose asimismo su financiación al 100% por parte de la COTOP.
- Autorizado el fraccionamiento del proyecto en dos fases, mediante Resolución de la Dirección ... de Obras Públicas de fecha ...-1995 se aprobó definitivamente el Proyecto «Acondicionamiento del (...) RÍO_1 a su paso por MUNICIPIO_1 (1.ª fase)».
- A través del Decreto .../1995, de ..., el Consello de la Xunta de Galicia declaró la utilidad pública y urgente ocupación de los bienes afectados por las obras de acondicionamiento del río RÍO_1 a su paso por MUNICIPIO_1 (primera fase).
- En fecha ...-1995 la Subdirección (...) de Infraestructuras ... emitió citación dirigida a los propietarios afectados, convocándoles para el levantamiento de las actas previas a la ocupación; acto que tuvo lugar el día ...-1995 en la Casa Consistorial del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1.

(...) de los afectados de aquel procedimiento expropiatorio formularon conjuntamente recurso contencioso administrativo contra el Decreto .../1995 del Consello de la Xunta de Galicia, de ...-1995, que declara la utilidad pública y urgente ocupación de los bienes afectados por la obra (...) acondicionamiento del río RÍO_1 a su paso por MUNICIPIO_1 (1ª fase) y demás actos derivados de la Administración, recayendo el .../2001 la ya citada sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de ..., en la que se declara:

"la nulidad de pleno derecho del Decreto autonómico .../1995, lo que a su vez invalida las demás actuaciones expropiatorias impugnadas, y ello toda vez que tal anulación implica y lleva aparejada la inexistencia de válida declaración de utilidad pública y necesidad de ocupación de los bienes expropiados".

Ahora bien, dado que las obras ya se habían ejecutado advierte la Sala que resulta materialmente *"imposible la restitución de la posesión y propiedad"*, de ahí que atendiendo a la jurisprudencia recaída en asuntos similares, acuerda que:

"procede la sustitución de la ejecución «in natura» por su equivalente indemnizatorio pecuniario, lo cual comprende: en primer lugar la indemnización económica correspondiente a la propiedad de los terrenos ilegalmente adquiridos por la Administración, y, en segundo lugar, y considerando que en el presente caso la actuación de la Administración no se ha acomodado al ordenamiento jurídico, incidiendo así en una actuación equiparable a las llamadas «vías de hecho», la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados por tal proceder; indemnizaciones las anteriores que se determinarán en ejecución de Sentencia, y que devengarán los oportunos intereses de demora, esto es, los intereses legales correspondientes desde que tuvo lugar la ocupación efectiva de los bienes propiedad de los recurrentes hasta el momento en que las mismas sean satisfechas, al tipo que para cada anualidad se hayan fijado o se fijen por las leyes de Presupuestos Generales del Estado" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Dicha sentencia fue recurrida en casación por ambas partes, recayendo sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en fecha *.../2005* (recurso de casación *.../2005*), donde se precisa de entrada que *"carece de sentido la referencia que se hace al justiprecio cuando se trata de resarcir al recurrente por la imposibilidad legal de ejecución de una sentencia que, como consecuencia de la nulidad de la declaración de utilidad pública, conlleva en esencia la devolución de las fincas de que se ha visto privado ilegítimamente el expropiado en vía de hecho y que se sustituye, ante la imposibilidad material de devolución por haberse consumado la obra, por una indemnización"*, y, tras recordar que *"la Sala de instancia al señalar las bases para la ejecución alude reiteradamente a que la indemnización ha de consistir en el justiprecio correspondiente a la expropiación y la consiguiente valoración de los terrenos en función de la naturaleza de los mismos y del aprovechamiento resultante en la fecha en que fue privado de la propiedad"*, concluye que:

"se trata no de fijar el justiprecio de una actuación expropiatoria, -que ha sido anulada-, sino de la fijación del resarcimiento indemnizatorio que al expropiado en vía de hecho le corresponde, no resultan aplicables las normas en materia de expropiación forzosa, y, por ello resulta evidente que el motivo de casación ha de ser estimado en cuanto que la sentencia parte de la fijación de un justiprecio en el momento de privación de la propiedad ...

SEXTO.- ... la actuación administrativa, al privarse de su causa legitimadora, se ha convertido en una vía de hecho que si bien obligaba en principio a la devolución de las fincas ha de sustituirse, y puesto que las obras que la legitimaban ya han sido realizadas, por la consiguiente indemnización que debe consistir en el abono del valor de los terrenos en la fecha de la sentencia puesto que es en esa fecha en que se declara la imposibilidad de devolución con la sentencia cuando se produce la sustitución de la devolución por el señalamiento de la indemnización. Para ello los terrenos han de valorarse conforme a las circunstancias concurrentes en el momento de dictarse la sentencia y con el aprovechamiento que les correspondería a los mismos ... En todo caso y por la pérdida de la posesión de los terrenos habrá de indemnizarse al recurrente con el abono del interés legal del dinero desde el momento en que se produjo la efectiva ocupación de los terrenos; mas, y como ello podía producir un enriquecimiento injusto dado que en el momento de dicha privación los terrenos tenían distinta calificación, habrá igualmente de valorarse dichos terrenos según las características de los mismos y sus condiciones urbanísticas existentes al momento de dicha ocupación ...

En definitiva, las bases con arreglo a las cuales se fijará la indemnización en ejecución de sentencia son las siguientes: 1º.- La indemnización correspondiente a la propiedad de los terrenos ilegalmente adquiridos por la Administración comprenderá el montante económico resultante de la valoración de los mismos de acuerdo con sus características en el momento de dictarse sentencia en función, en caso de que carecieran de aprovechamiento urbanístico, del correspondiente a las fincas del entorno. 2º.- A dicha cantidad se añadirá el importe que resulte del interés legal del dinero fijado sobre el valor de los bienes que habrá de determinarse en función del aprovechamiento y características urbanísticas en el momento de la ocupación por la Administración. 3º.- La indemnización de daños y perjuicios ocasionados se incrementará en un 10% de la cantidad resultante conforme al apartado 1º" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En ejecución de sentencia persiste el conflicto entre las partes, y, frente al Auto de *.../2009* de la Sala Contencioso Administrativa del TSJ de ... que viene a declarar por definitivamente ejecutada por la entidad *"....."* aquella anterior sentencia, formulan los interesados recurso de casación, recayendo nueva sentencia del Tribunal Supremo en fecha *.../2012* (recurso contencioso *.../2009*), donde se recuerda que esa Sala sentó las bases para la fijación de las indemnizaciones, si bien la solución adoptada por el Auto recurrido *"no se corresponde con lo ordenado en la sentencia, dejándola, en definitiva, inejecutada"*, de ahí que se argumente por el Alto Tribunal que:

"TERCERO.- Siendo procedente, conforme ya hemos adelantado y con lo hasta aquí expuesto, la declaración de haber lugar al recurso de casación, en cuanto en efecto la ejecución llevada a efecto contradice los términos del fallo de la sentencia que se ejecuta, la cuestión se circunscribe a cuantificar el importe de las indemnizaciones conforme a las bases establecidas en dicha resolución. ...

Con independencia de lo precedentemente dicho es de resaltar que los informes valorativos individualizados emitidos por el Arquitecto don ..., no combatidos por cierto por la Administración autonómica demandada, responden con total exactitud a las bases fijadas para la ejecución en la sentencia. No es que parezca que se ajustan.

Pero no solo se confeccionan ajustándose a las bases, sino que además, a la hora de concretar la indemnización, expresa y justifica, con indicación y aportación de fuentes comprobables la clasificación y calificación de cada una de las fincas afectadas a la fecha en que se dicta sentencia por el Tribunal "a quo", así como la metodología seguida y los cálculos que le llevan al resultado valorativo final, sin que merezcan cuestionamiento por la Administración demandada.

En efecto, siguiendo las bases de ejecución establecidas en la sentencia, el perito refiere y justifica la clasificación de los terrenos afectados como suelo urbano consolidado al momento de dictarse la sentencia por el Tribunal Superior (PGOM aprobado definitivamente el ... de 1999 y publicado el ... de ... siguiente), así como la carencia de aprovechamiento de los mismos por estar destinados a espacios libres, lo que le conduce, ciñéndose a lo pautado en la base primera de la sentencia, a tener en cuenta las parcelas más

significativas del entorno y, en aplicación ajustada del método residual, determina un valor unitario que debemos asumir, al igual que asumimos las operaciones realizadas para la cuantificación de los intereses - base segunda de la sentencia- y de la indemnización de los daños y perjuicios -base tercera de la sentencia-" (el subrayado se incorpora en la presente resolución),

sentenciándose que:

"Revocamos y dejamos sin efecto las expresadas resoluciones y, en su lugar, fijamos como indemnizaciones a percibir por cada uno de los recurrentes, las dictaminadas a favor de cada uno en los informes emitidos por el Arquitecto don ..., más el interés legal de dichas cantidades desde el (...) de 2001, fecha de la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de ..., y con la deducción de lo ya percibido por aquéllos en ejecución de sus respectivos recurso seguidos para la fijación del justiprecio de las fincas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

CUARTO.- Vistos los antecedentes del caso, de entrada debe precisarse que las cantidades percibidas en concepto de indemnización no lo son en calidad de justiprecio o intereses de demora por el retraso en la fijación o pago del justiprecio, toda vez que ya en sentencia de .../2001 se declaró la "nulidad de pleno derecho del Decreto autonómico .../1995, lo que a su vez invalida las demás actuaciones expropiatorias impugnadas", de ahí que el Tribunal Supremo precise en su sentencia de 2005 que "evidentemente y puesto que se trata no de fijar el justiprecio de una actuación expropiatoria, -que ha sido anulada-, sino de la fijación del resarcimiento indemnizatorio que al expropiado en vía de hecho le corresponde, no resultan aplicables las normas en materia de expropiación forzosa".

En cualquier caso, estamos ante una indemnización económica en beneficio o compensación de quienes han sido ilegalmente privados de la propiedad de aquellos terrenos, o, como literalmente dice el Alto Tribunal, "se trata de obtener un resarcimiento por esta privación", de ahí que no discutan las partes que estamos ante una ganancia patrimonial, como igualmente este Tribunal comparte.

Y, respecto a la imputación temporal de ganancias patrimoniales, el artículo 14 de la Ley 35/2006, del IRPF, después de establecer la regla general que "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", contempla en su apartado 2 una serie de "Reglas especiales", resultando aplicable al caso (como tanto Gestora como contribuyente admiten pacíficamente, si bien obviamente no en lo que hace a su interpretación y aplicación al caso), que:

"Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza".

Así, en tanto sostiene la Gestora que tras la primera sentencia del Tribunal Supremo de 2005 persistió una "discrepancia por la cuantía a percibir" resultando necesaria para dirimir esa cuestión una segundo pronunciamiento del Tribunal Supremo, que en 2012 fijó con carácter firme el importe aquella indemnización e intereses de demora, sostiene la reclamante que aquella imputación temporal procedía en el ejercicio 2005 en el que se pronunció inicialmente el Tribunal Supremo, toda vez que desde ese momento el Alto Tribunal ya fijó cómo determinar el importe de la indemnización y de los correspondientes intereses, resultando el pronunciamiento de 2012 una mera sentencia de ejecución.

Una vez declarada por el TSJ de ... la nulidad del Decreto .../1995 del Consello de la Xunta de Galicia que declara la utilidad pública y urgente ocupación de los terrenos afectados, dicho Tribunal, a la vista de la imposibilidad de retornar aquellos terrenos a los afectados, estableció la procedencia de la sustitución de la ejecución «in natura» por su equivalente indemnizatorio pecuniario, sin mayor detalle acerca cuál debería ser aquel importe. El Tribunal Supremo en su pronunciamiento de 2005, tras precisar que "se trata no de fijar el justiprecio de una actuación expropiatoria -que ha sido anulada-, sino de la fijación del resarcimiento indemnizatorio que al expropiado en vía de hecho le corresponde", recoge que:

"por la consiguiente indemnización que debe consistir en el abono del valor de los terrenos en la fecha de la sentencia puesto que es en esa fecha en que se declara la imposibilidad de devolución con la sentencia cuando se produce la sustitución de la devolución por el señalamiento de la indemnización. Para ello los terrenos han de valorarse conforme a las circunstancias concurrentes en el momento de dictarse la sentencia y con el aprovechamiento que les correspondería a los mismos ... En todo caso y por la pérdida de la posesión de los terrenos habrá de indemnizarse al recurrente con el abono del interés legal del dinero desde el momento en que se produjo la efectiva ocupación de los terrenos; mas, y como ello podía producir un enriquecimiento injusto dado que en el momento de dicha privación los terrenos tenían distinta calificación, habrá igualmente de valorarse dichos terrenos según las características de los mismos y sus condiciones urbanísticas existentes al momento de dicha ocupación".

Sintetizando el Alto Tribunal a continuación aquellos argumentos, al señalar que:

"En definitiva, las bases con arreglo a las cuales se fijará la indemnización en ejecución de sentencia son las siguientes: 1º.- La indemnización correspondiente a la propiedad de los terrenos ilegalmente adquiridos por la Administración comprenderá el montante económico resultante de la valoración de los mismos de acuerdo con sus características en el momento de dictarse sentencia en función, en caso de que carecieran de aprovechamiento urbanístico, del correspondiente a las fincas del entorno. 2º.- A dicha cantidad se

añadirá el importe que resulte del interés legal del dinero fijado sobre el valor de los bienes que habrá de determinarse en función del aprovechamiento y características urbanísticas en el momento de la ocupación por la Administración. 3º.- La indemnización de daños y perjuicios ocasionados se incrementará en un 10% de la cantidad resultante conforme al apartado 1º" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, en aquella sentencia del Tribunal Supremo de 2005, éste dispone que el equivalente indemnizatorio pecuniario a la imposible restitución "*in natura*" resultará:

1. Valoración de los terrenos ilegalmente ocupados por la Administración,
2. Realizándose tal valoración a la fecha del .../2001 en la que el TSJ declaró la nulidad de aquel procedimiento expropiatorio,
3. Atendiendo al aprovechamiento urbanístico de los mismos a aquella fecha, y, si carecieran de éste, atendiendo al aprovechamiento urbanístico de las fincas de su entorno.

Atendido lo señalado por el Tribunal Supremo en aquella sentencia de 2005, en modo alguno puede sostenerse que estuviéramos ya entonces ante una obligación líquida o liquidada de la Xunta de Galicia en favor de los afectados respecto de cuyo importe pudiera exigirse su sometimiento al IRPF en sede de los afectados, pues la correspondiente cuantía ni era determinada ni era determinable, dada la generalidad de aquellas bases, instrucciones, orientaciones o reglas fijadas por el Alto Tribunal. Y la prueba de que el importe de aquella indemnización en modo alguno era determinable de una forma objetiva, lo constituye el hecho de la disputa que siguió entre la Xunta de Galicia y los afectados respecto de su determinación, que llevó a aquel segundo pronunciamiento del Tribunal Supremo en el 2012 en el que, entonces sí, el Alto Tribunal fija el importe de aquellas indemnizaciones por referencia a los Informes de valoración aportados por los interesados, en tanto aquéllos "*responden con total exactitud a las bases fijadas para la ejecución en la sentencia*".

Es entonces, en el ejercicio fiscal de 2012 en el que la sentencia del Tribunal Supremo de .../2012 adquiere firmeza, cuando finalmente puede indentificarse y cuantificarse una obligación de la Xunta de Galicia frente a los interesados, que determina la correspondiente exigencia de su carga fiscal en el IRPF en sede de los afectados. No cabe duda que no es hasta el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 2012 cuando respecto de aquella indemnización cesa la batalla judicial acerca de "*la determinación del derecho a su percepción o su cuantía*" (art. 14.2.a Ley IRPF), lo que conlleva la imputación temporal de aquellas rentas al ejercicio 2012.

Aunque refiriéndose a un proceso expropiatorio, véase que el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre esta misma cuestión referida a la imputación temporal de los correspondientes intereses de demora por el retraso en la fijación y/o pago del justiprecio, clarificando la interpretación de aquel artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006, del IRPF, afirmando que (STS de 21 de enero de 2021, recurso de casación 6111/2019, reiterando un anterior pronunciamiento de 16 de diciembre de 2020, recurso de casación 6088/2019):

"no puede exigirse el impuesto por la ganancia patrimonial hasta que la renta litigiosa no sea liquidada"

Como se dice en la referida sentencia de 16 de diciembre de 2020 (recurso de casación 6088/2019) respecto de la imputación temporal de las ganancias de patrimonio en el IRPF:

"La regla general, y así se recoge en el precepto antes transcrito, el período impositivo al que debe imputarse es aquel en que tenga lugar la alteración patrimonial, ...

Ahora bien, existen supuestos en los que a pesar de que se ha producido la alteración patrimonial, la ganancia patrimonial por la que se debe tributar, no se encuentra determinada o cuantificada, sin que se haya <<satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía>>, en los que debe aplicarse la regla especial, de suerte que <<los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza>>. Se liga la imputación a su exigibilidad, y al efecto se requiere que se determine o cuantifique por resolución judicial, imputándose, en este caso la alteración patrimonial, al período en que adquiera firmeza la resolución judicial que, respecto del supuesto que nos ocupa, se traduce en la firmeza de la resolución judicial determinando o cuantificando el importe de los intereses debidos, en tanto que hasta este momento no podía hacerse efectivo el pago de una cantidad -ilíquida- hasta entonces desconocida e inexigible, careciendo de acción para su cobro, y por ende, siendo de imposible imputación a un período concreto; lo que ya alumbraba la doctrina jurisprudencial, sentencia de 7 de octubre de 2010, rec. cas. 242/06" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

El presente caso se corresponde exactamente a lo ilustrado por el Tribunal Supremo en el párrafo transcrito, en tanto que el pronunciamiento de 2005 se limita a fijar unas "*bases*" para cuantificar aquellas indemnizaciones: valoración de los terrenos, a la fecha de la sentencia del TSJ, y atendiendo al aprovechamiento urbanístico en esa fecha, y, si no estuviera fijado éste, atendiendo al aprovechamiento urbanístico de las fincas del entorno. Obviamente la fijación de aquellas "*bases*" no conducen a unos importes determinados o determinables, de ahí el posterior conflicto de las partes en torno a la determinación del importe.

Véase que el Tribunal Supremo en aquellos dos pronunciamientos citados en los que aborda la imputación de los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio, define perfectamente cuándo debe considerarse aquella obligación de pago líquida o liquidada, al insistir en la sentada jurisprudencia de la Sala en la que, para esos casos, se dispone que:

"En definitiva, y atendiendo hasta lo ahora razonado, debe contestarse a la cuestión con interés casacional objetivo en el sentido de que han de imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para la determinación (dies a quo, dies ad quem y base de cálculo) -o que los cuantifica- de los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio" (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

La claridad de la exposición del Tribunal Supremo en esos casos permite adivinar hasta qué punto debe ser determinables los importes de las obligaciones que se derivan de los pronunciamientos judiciales para entender que procede la imputación temporal de la renta en cuestión a la fecha de firmeza de los mismos; como se dice en esa misma sentencia, *"Por tanto, conforme al art. 14.2.a) de la LIRPF la ganancia patrimonial -los intereses devengados- había de imputarse al ejercicio de 2010; puesto que el débito tributario existía y podía liquidarse mediante una mera operación aritmética, la obligación tributaria había nacido y podía ser exigida por la Administración Tributaria"* (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

En el presente caso el pronunciamiento del Tribunal Supremo del 2005 en modo alguno *"precisa los parámetros"* para la cuantificación de aquellas indemnizaciones, sentando únicamente unas *"bases"* que recogen las premisas sobre las que deben realizarse las correspondientes valoraciones, valoraciones que en absoluto se corresponden a *"una mera operación aritmética"*, de ahí que se imponga el rechazo de las pretensiones de la contribuyente en este extremo, debiéndose ratificar el Acuerdo de liquidación y la resolución del Tribunal de instancia en lo aquí discutido.

No estando determinados los importes de las indemnizaciones hasta aquel pronunciamiento del Tribunal Supremo de 2012 (acogiendo los Informes de valoración aportados por el perito de los interesados), de suyo se infiere que no será cuanto menos hasta esa fecha del 2012 en la que, con relación a los intereses de demora, podrán estos ser cuantificados y por tanto ser exigida la correspondiente obligación tributaria, en tanto no es hasta esa fecha del 2012 en la que se conoce uno de los parámetros que los cuantifican, la base de cálculo de los mismos, de ahí que igualmente debe entenderse procedente la imputación temporal de los mismos al ejercicio 2012, como así consideró la Gestora y ratificó el Tribunal de instancia.

QUINTO.- Invoca la reclamante que la propiedad de la finca expropiada pertenecía a su difunto padre (fallecido en 1992), de ahí que ya en los documentos referidos a aquella expropiación iniciada en 1995 aparece como titular de la finca *"herederos de Gmt"*, que resultan ser la contribuyente y sus dos hermanas, de acuerdo con diferente documentación que aporta, concluyéndose que la Gestora debió practicar tres liquidaciones, una para cada una de las herederas de su difunto padre, en tanto que estamos en presencia de ganancias patrimoniales independientes.

Frente a aquel posicionamiento de la interesada, la Gestora considera que la titularidad de la renta en que se constituye aquella indemnización corresponde única y exclusivamente a la contribuyente, en tanto ésta es la persona que promovió aquellas acciones procesales que finalizaron con la ya citadas sentencias de 2005 y 2012, y el reconocimiento a aquellas indemnizaciones.

Recordemos que el hecho imponible gravado por el IRPF es *"la obtención de renta por el contribuyente"* (art. 6 Ley IRPF), de ahí que el debate planteado impone remitirnos a lo preceptuado por el artículo 11 de la Ley 35/2006, del IRPF, donde bajo el epígrafe *"Individualización de rentas"*, se disponía en su redacción originaria, que:

1. "La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.
2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán ...
3. Los rendimientos del capital se atribuirán ...
4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por ...
5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Visto el precepto, no cabe duda de que en el presente caso las rentas en cuestión deben imputarse fiscalmente a quien ostentara la propiedad de los terrenos, cuya ilegal privación por parte de la Administración, constituye la razón de aquellas indemnizaciones; así lo impone literalmente el apartado 5 del precepto, cuando señala que *"Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan"*.

La Gestora prescinde de aquel artículo 11 de la Ley del IRPF (ni se cita), y sin mayor análisis concluye que aquella renta debe imputarse fiscalmente a Doña **Cmp**, por ser ésta quien figura como demandante en las referidas sentencias, de ahí que *"Es en este proceso donde dicha titularidad corresponde única y exclusivamente al contribuyente"*.

No comparte este Tribunal tales conclusiones, en tanto que la imputación fiscal de las rentas en el IRPF se regula por el precepto ya transcrito de la Ley 35/2006, del IRPF, que sin margen de discrecionalidad establece que debe atenderse al *"origen o fuente"* de la renta para imputar ésta a los contribuyentes, particularizando para el caso de ganancias patrimoniales como aquí nos ocupan, que, éstas *"se considerarán obtenidas por los contribuyentes que ... sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan"*.

En el mismo sentido, tampoco se comparte la argumentación del Tribunal de instancia, quien, tras señalar citando al Tribunal Supremo que la legitimación es un presupuesto esencial del orden contencioso administrativo y, como tal, deberá ser apreciado de oficio, se dice que *"en este caso y según lo expuesto, procede la imputación del total a D.ª Cmp ya que en la sentencia del TSJ de ...-2001 y en las sentencias del TS de ...-2005 y de ...-2012, aparece como demandante, sin mención alguna a cotitulares, coherederos o representados, y, por tanto, como única titular del derecho a percibir la mayor indemnización"*.

Existiendo norma tributaria expresa que regula la individualización e imputación de rentas a los contribuyentes, no cabe acudir a las normas procesales que regulan el procedimiento contencioso administrativo, y en especial las normas reguladoras de legitimación en aquel orden (art. 19 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso administrativa), para determinar a qué contribuyente debe imputarse una renta en cuestión. No procede en este ámbito tributario debatir acerca de qué persona o personas *"ostentan un derecho o interés legítimo"* en el orden contencioso administrativo (art. 19 Ley 29/1998), para iniciar o instar aquellos procesos que finalizaron con las sentencias del Tribunal Supremo de 2005 y 2012, y menos aún procede identificar a la actora o actor de aquellos procesos con el contribuyente que *"obtiene la renta"*, haciendo caso omiso a las normas que de forma expresa regulan esta cuestión en el ámbito del IRPF, y que entienden *"obtenida la renta"* por *"los contribuyentes que ... sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan"*.

En el presente caso aquellas indemnizaciones que con carácter firme establece el Tribunal Supremo, lo son en reparación de la ilegítima pérdida de propiedad de unos terrenos, de ahí que esas originarias propiedades son la *"fuente u origen"* de la renta (art. 11.1 Ley IRPF), procediendo la imputación de aquellas rentas a quienes *"sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan"*, esto es, a quienes resultaban propietarios de los terrenos ilegalmente apropiados por la Administración.

SEXTO.- Eludiendo la cuestión acerca de la propiedad de los terrenos ilegalmente apropiados por la Administración como contribuyente a quien procede imputar aquellas rentas (art. 11 Ley IRPF), la Gestora no ha realizado actividad comprobadora alguna en este extremo.

En cualquier caso, sí admite la Gestora en el Acuerdo de liquidación que en determinada documentación aportada por la interesada y referida a la instrucción de aquel procedimiento de expropiación, aparece como titular de los terrenos en cuestión la citada comunidad hereditaria. Además, entre la diferente documentación aportada por la interesada a las actuaciones, consta certificado de defunción de D **Gmt**, fallecido en 1992; consta copia de la escritura de compraventa de los terrenos otorgada en 195..., por la cual su padre D Gmt adquirió los mismos; consta certificado de defunción de D Gmt, fallecido en 1992; consta escritura pública de testamento otorgado por D Gmt en 195... en el que *"instituye herederos universales suyos a sus tres nombradas hijas, por partes iguales"*, Doña Smp, Doña Cmp y Doña Nmp, y consta documento presentado en 2002 para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones del causante Don **Gmt**, en el que igualmente se identifican a las tres citadas hermanas como *"herederas universales"*.

Atendidos los citados documentos incorporados a las actuaciones y el nulo cuestionamiento que se hace por la Gestora de las reiteradas afirmaciones de la contribuyente acerca de la concurrencia de tres herederas universales de su padre fallecido en 1992, de cuyo es concluir que resulta acreditado que las tres hermanas citadas resultaron herederas universales de su padre Don Gmt, propietario de aquellos terrenos adquiridos ilegalmente por la Administración, circunstancia ésta que dio lugar a que por el Tribunal Supremo se dictaran aquellas dos sentencias firmes en 2005 y 2012 reconociendo y cuantificando las correspondientes indemnizaciones, de ahí que atendido a lo argumentado en el Fundamento anterior, se evidencia como improcedente la íntegra imputación de aquellas rentas a la contribuyente que hace la Gestora y el Tribunal de instancia ratifica, imponiéndose la estimación del presente recurso de alzada en este concreto extremo, lo que impone la anulación de la resolución impugnada y del Acuerdo de liquidación

que ésta ratificó, para su sustitución por otra liquidación en la que se impute a la contribuyente únicamente un tercio de las rentas derivadas de la ejecución de aquellas sentencias del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO.- Cuestiona por último la reclamante el cálculo o determinación del importe de la ganancia patrimonial llevado a cabo por la Gestora, en tanto se señala que el coste de adquisición de la finca a tener en cuenta no es el coste de adquisición de la misma por su difunto padre en 195.. (... euros), sino que como coste de adquisición debiera hacerse constar el valor de adquisición que se hizo constar en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones presentado en 1992, valor éste que debe actualizarse de acuerdo con el IPC inmobiliario, ya que de no actualizarse se estaría rompiendo el principio de capacidad económica.

A este respecto véase que el artículo 34.1 de la Ley 35/2006, del IRPF dispone que *"El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales"*, precisándose en el siguiente artículo 35.1, que en las transmisiones a título oneroso:

"El valor de adquisición estará formado por la suma de:

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

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

si bien, se precisa en el artículo 36 Ley 35/2006, del IRPF, que:

"Cuando la adquisición ... hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado".

En el presente caso estamos ante la indemnización establecida por el Tribunal Supremo (en 2005 y cuantificada en 2012) en reparación de la privación de la propiedad de aquellos terrenos ocupados ilegalmente por la Administración, de ahí que bien cabe ratificar la cuantificación de la ganancia patrimonial por diferencia entre el *"valor de transmisión"* y el *"coste de adquisición"*, atendiendo a lo establecido por el citado art. 34.1.a) de la Ley 35/2006, del IRPF.

Concluido lo anterior, véase que el anterior propietario de aquellos terrenos, el Sr **Gmt**, falleció en 1992, antes incluso que se iniciara aquel procedimiento expropiatorio que posteriormente declaró nulo el TSJ de ... en 2001, y ratificó el Tribunal Supremo en 2005. Así las cosas, la adquisición de la propiedad de aquellos terrenos por las tres hijas del Sr Gmt se produjo en 1992, en tanto que cualquiera que fuera la posterior fecha de aceptación de aquella herencia, sus efectos debieran retrotraerse al momento de la muerte del causante (art. 989 CC), por lo que guarda razón la reclamante cuando afirma que el coste de adquisición de aquella propiedad a tener en cuenta para la cuantificación de la ganancia patrimonial será el valor que resulte *"de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"* en aquella fecha de 1992, sin que proceda, como sí pretende la contribuyente, actualización alguna de aquel valor al margen de lo expresamente prevenido por la normativa fiscal para estos casos (véase que por la Gestora se ha aplicado la reducción de la ganancia patrimonial en atención a los coeficientes de abatimiento previstos en la Disposición Transitoria Novena de la Ley 35/2006, del IRPF, integrándose la ganancia neta en la base imponible especial del Impuesto).

Ahora bien, véase que del importe de indemnización de 837.762,12 euros establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 2012, la Gestora no deduce importe alguno en concepto de *"coste de adquisición"* (ni tan siquiera los (...) euros a los que alude la reclamante en su recurso), pero sí minora el mismo en la cantidad de 243.272,44 euros abonada por la Xunta de Galicia en 2007 en ejecución de aquella primera sentencia del Alto Tribunal de 2005, integrando en el ejercicio 2012 la diferencia (635.178,91), sin minoración alguna del coste de adquisición, como se ha dicho. Es decir, la tributación de aquel importe de la indemnización de 837.762,12 euros procede realizarla temporalmente en dos momentos, uno primero en 2007 por importe de 243.272,44 euros respecto del que no existe discusión, y el resto (635.178,91 euros) en 2012, como ya se ha argumentado anteriormente.

Vistos los antecedentes, no acredita la reclamante que en la tributación de aquella renta de 243.272,44 euros imputable al ejercicio fiscal de 2007 no hubiera hecho uso ya de la minoración de la misma en el coste de adquisición de los terrenos en cuestión, y, debiendo recaer en ella los efectos jurídicos de no haber acreditado esa circunstancia que le beneficia, de cuyo es ratificar la cuantificación de la ganancia patrimonial que hizo la Gestora y ratificó el Tribunal de instancia, sin perjuicio de lo ya sostenido por este Tribunal en el Fundamento anterior.

OCTAVO.- En síntesis, se impone la **ESTIMACIÓN PARCIAL** del presente recurso de alzada, procediendo la anulación de la resolución impugnada y del Acuerdo de liquidación que ésta ratificó, para su sustitución por otra liquidación en la que se impute a la contribuyente únicamente un tercio de las rentas derivadas de la ejecución de aquellas sentencias del Tribunal Supremo, así cuantificadas y regularizadas por la Gestora.

Por lo expuesto

Síguenos en...



Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

