

**Imputación temporal de la ganancia patrimonial obtenida por la parte adicional de justiprecio reconocida por sentencia firme que estima el recurso contra el fijado por el Jurado Provincial de Expropiación**

**T.E.A.C. (Sala)**

**Fecha: 2 de abril de 2014**

**Art. 56.1 Ley 18/1991**

**Art. 14.2.A) Ley 40/1998**

**Art. 14.2.a) RDLeg 3/2004**

*El criterio general es la imputación de la ganancia patrimonial derivada del justiprecio obtenido por una expropiación al ejercicio en el que se fija el justiprecio (TS). La parte derivada del reconocimiento de un importe superior solo es exigible cuando se reconoce por sentencia firme, por lo que se imputa en ese ejercicio (aunque se cobre más tarde); hasta entonces solo era una expectativa.*

*Es la solución expresamente recogida en el artículo 14.2 a) de la ley 40/1998, y aplicable con anterioridad como consecuencia de la regla general de la exigibilidad.*

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (02/04/2014), este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto en segunda instancia, el recurso de alzada interpuesto por DON A, N.I.F. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., actuando como representante D. ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de mayo de 2010, en las reclamaciones económico administrativas nº 28/10993/08 y 28/10994/08 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios de 2001 y 2004 y cuantía la mayor de 479.769,71 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

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

Con fecha 21 de diciembre de 2006, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la interesada y su cónyuge acta modelo A02 nº ... por el ejercicio de 2001, y, acta nº ... por el IRPF correspondiente al ejercicio de 2004, haciéndose constar en las mismas que la fecha de inicio de las actuaciones fue el 24/04/2006 y que del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 141 días conforme al artículo 104 de la LGT.

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

Ejercicio de 2001: En dicho ejercicio se produce la expropiación forzosa por la entidad pública AENA, por el procedimiento de urgencia, de las participaciones de varias fincas de su propiedad, que se relacionan en la página 3 de liquidación, dando información de las fechas de adquisición de cada una de ellas, así como el porcentaje de titularidad, indicando la fecha de adquisición de la nuda propiedad (normalmente 1972) y del usufructo heredado de su esposa, fallecida en 1999.

Las citadas enajenaciones proceden del expediente de expropiación forzosa para la urgente ocupación de las fincas afectadas por las obras del "Proyecto del aeropuerto Madrid-Barajas., Plan Director 2ª Fase".

La expropiación se documenta en las Actas Previas de Ocupación en las que se pone de manifiesto en el apartado de cultivo actual que se trata de una labor de secano explotada de forma directa, salvo una de las fincas, que se califica como "erial". Dichas actas están firmadas, junto con el interesado o su representante, por un representante de la Administración, uno de AENA, otro de los Ayuntamientos de San Sebastián de los Reyes y Alcobendas y el perito de la Administración. En las citadas actas se recogen manifestaciones realizadas por la propiedad relativas a la clasificación del suelo como aeroportuario y a la superficie expropiada a tener en cuenta, no alegando en ningún momento la existencia de errores en la descripción del tipo de cultivo o del sistema de explotación de las fincas a expropiar que se hacía constar en las actas previas.

Las actas de ocupación y pago se firman entre julio y octubre de 2001. El obligado tributario solo declaró las ganancias patrimoniales derivadas de dicha expropiación correspondientes a la parte de las fincas expropiadas heredada en 1999, por entender que las demás estaban exentas por aplicación de los coeficientes reductores a que se refiere la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998, del IRPF, para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994.

Sin embargo, concluye la Inspección señalando que, de acuerdo con las manifestaciones recogidas en las actas previas a la ocupación de las fincas objeto de expropiación, se trata de fincas en las que se realiza una explotación agrícola directamente por el contribuyente, (salvo la finca nº 168 que es identificada como "erial" por lo que estamos ante unos bienes afectos a una actividad económica y, por tanto, son de aplicación los coeficientes de actualización establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, y que los coeficientes de abatimiento de la Disposición Transitoria 9ª de la Ley 40/98, salvo para la finca calificada como "erial", cuya ganancia la Inspección considera exenta por aplicación de los citados coeficientes, en la parte correspondiente a la nuda propiedad adquirida por el reclamante en 1972. A juicio de la Inspección, la documentación aportada por el contribuyente, (una serie de certificaciones que se citan en el acta) no es suficiente para desvirtuar el contenido del Acta Previa a la ocupación suscrita por él mismo, en la que manifestaba que en las fincas expropiadas el cultivo actual en el momento de la expropiación era labor secano y el sistema de explotación directo, se cultivaba secano en explotación directa, ya que es posible ejercer la citada actividad agrícola aún estando en posesión de los certificados aportados, que no necesariamente implican el no ejercicio de la actividad.

En sus alegaciones al acta, manifestó en síntesis, que las APO son un documento normativo de adhesión confeccionado por la administración expropiante o la beneficiaria de la expropiación, y no por el expropiado, quien no puede modificarlo. El expropiado solamente comparece sin prestar consentimiento ni conformidad con las manifestaciones de la Administración. Y que nunca ha sido "agricultor", aludiendo a la documentación aportada en el curso de las actuaciones, por lo que los terrenos no estaban afectos y la ganancia patrimonial estaría no sujeta.

Finalmente, con fecha 2 de marzo de 2007 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo de liquidación que confirmó la propuesta contenida en el acta, ascendiendo la deuda tributaria total, comprensiva de cuota e intereses de demora a 150.916,23 €. Dicho acuerdo fue notificado el 2 de marzo de 2007 según acuse de recibo de diligencia de notificación de la AEAT obrante en el expediente.

Ejercicio de 2004: Con motivo de las obras del Proyecto "Aeropuerto de Madrid-Barajas. Expropiación de terrenos para desarrollo de nueva zona aeroportuaria. 1ª

Fase A Pista de vuelo 01L-19R y calles de rodaje; B.- Plataforma de estacionamiento, edificio terminal y accesos”, se expropiaron por AENA las participaciones de las fincas que se identifican en las páginas 3 y 4 del acuerdo de liquidación. Allí se recogen en un cuadro las fincas adquiridas, entre los años 1959 y 1968, de modo privativo por el reclamante, y en otro las que adquirió, en 1972, para la sociedad de gananciales que mantenía con su cónyuge.

La citada expropiación se documentó, durante 1993, en las correspondientes Actas Previas a la Ocupación. En dichas actas se hace constar la situación en la que se encuentra cada una de las fincas expropiadas, según se resume en el cuadro incorporado en la página 4 del acuerdo de liquidación. Allí se indica el cultivo que se hacía en cada una de ellas en el momento de ser expropiadas (ninguno, en el caso de las fincas 33 y 34, barbecho, labor secano, cereal secano, girasol, cereal o trigo) indicando para todas ellas que el sistema de explotación es el directo.

El sujeto pasivo recurrió el justiprecio al no estar de acuerdo con la valoración dada a los terrenos, fijándose de forma definitiva el justiprecio mediante sendas sentencias del Tribunal Supremo, de fechas 07/10/2004 y 26/02/2004, en ejecución de las cuales recibe los correspondientes pagos durante el mismo año 2004 tanto en pago del justiprecio adicional reconocido como de los intereses de demora por el retraso en el reconocimiento del justiprecio a percibir.

Tras efectuar similares consideraciones a las contenidas en el acta relativa al ejercicio de 2001, se indicó que a juicio de la Inspección se ha probado que las tierras expropiadas estaban afectas a una actividad agrícola (salvo las citadas fincas nº 33 y 34) sin que el contribuyente haya acreditado lo contrario, ya que es posible ejercer la citada actividad aún estando en posesión de los certificados aportados por el contribuyente.

La Inspección considera que se ha producido una ganancia patrimonial puesta de manifiesto por el reconocimiento del mayor importe del justiprecio reconocido en 2004 por las sentencias del Tribunal Supremo citadas.

No se incluyen en la liquidación las cantidades correspondientes a las fincas nº 33 y 34, que según el acta previa de ocupación no estaban cultivadas, y las que proceden de la parte del justiprecio que corresponde al usufructo heredado de su esposa, fallecida en 1999, sobre las fincas de titularidad ganancial, que se considera sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En cuanto a la ganancia patrimonial derivada de los intereses de demora satisfechos, señaló que los intereses por retraso en el pago del justiprecio determinan una nueva renta que tributa como ganancia patrimonial distinta de la que se deriva de la expropiación propiamente dicha, debiéndose imputar (cita consulta de la DGT de 26/01/2000) al periodo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono, sin perjuicio de su consideración como renta irregular.

En sus alegaciones al acta, el reclamante realiza, por lo que afecta a la presente alzada, manifestaciones, semejantes a las realizadas respecto de la liquidación del ejercicio 2001, en defensa de su alegación principal, la aplicación de los coeficientes de abatimiento porque no estaban afectas a la realización de actividad agrícola las fincas expropiadas, cuestionando el valor probatorio que la Inspección otorga a las actas previas de ocupación.

Asimismo, se cuestiona la imputación temporal al ejercicio 2004 por el reconocimiento del mayor importe del justiprecio reconocido ese año por el Tribunal Supremo, afirmando que deben imputarse el ejercicio 1995, que es cuando se fijó el justiprecio y se produjo la transmisión patrimonial. Por último, formula una serie de alegaciones sobre la tributación del usufructo heredado de su marido.

Finalmente, con fecha 2 de marzo de 2007 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo de liquidación que confirmó la propuesta contenida en el acta, ascendiendo la deuda tributaria total, comprensiva de cuota e intereses de demora a 479.769,71 €.

Dicho acuerdo fue notificado el 2 de marzo de 2007 según acuse de recibo de diligencia de notificación de la AEAT obrante en el expediente.

**SEGUNDO:** Disconforme con dichos acuerdos de liquidación la interesada interpuso, el 14 de marzo de 2007 las reclamaciones económico administrativas números 28/06731/07 y 28/06732/07 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, reiterando las alegaciones presentadas contra las actas de disconformidad. El Tribunal Regional de Madrid, en resolución de 28 de junio de 2010, acordó en primera instancia desestimar las reclamaciones confirmando por ajustados a Derecho los actos administrativos impugnados.

**TERCERO:** Dicha resolución, notificada el 26 de julio de 2010, fue recurrida en alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, el 29 de julio siguiente, reiterándose y ampliándose, en síntesis, las alegaciones ya realizadas ante la Inspección y el TEAR, salvo en lo referido a la tributación del usufructo heredado de su marido, al haber sido aclarado por el TEAR que por este concepto nada se le liquidó en el IRPF.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** Concurren en el supuesto objeto de estudio los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto básico para la admisión a trámite del presente recurso de alzada conforme a lo dispuesto en el artículo 241 de la ley General Tributaria 58/2003 y 61 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, en el que las cuestiones que se plantean consisten en determinar, en primer lugar, si las fincas expropiadas estaban afectas a una actividad económica, concretamente agrícola, lo que determinaría la no aplicación de los coeficientes de abatimiento regulados en la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998 del IRPF, y, por tanto, la adecuación a Derecho de las liquidaciones impugnadas en concepto de incremento de patrimonio derivado de la expropiación forzosa; y, en segundo lugar, si es correcta la imputación temporal al ejercicio 2004 de la ganancia patrimonial procedente de la parte adicional de justiprecio, con sus intereses de demora, reconocida en las sentencias del Tribunal Supremo que han adquirido firmeza en dicho ejercicio, o si, según plantea el reclamante, dichas ganancias son imputables al ejercicio en que se fijó el justiprecio que ahora se corrige -1995- y, por tanto, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidarlas.

**SEGUNDO:** Abordaremos en primer lugar la primera y principal alegación realizada por el reclamante, la aplicación de los coeficientes de abatimiento regulados en la Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998 del IRPF, al afirmar que no venía realizando ninguna actividad agrícola, ni de otro tipo, sobre ellas, alegación que afecta

a los dos ejercicios regularizados. Con carácter previo, debe exponerse el esquema normativo aplicable al supuesto objeto de estudio.

El artículo 31 de la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que "1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos..." Seguidamente en dicho precepto, se enumeran aquellos supuestos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, que no existe ganancia o pérdida patrimonial o bien se trata de ganancias patrimoniales exentas, supuestos entre los que no se encuentran las derivadas de la expropiación forzosa.

Su cuantificación viene determinada por el artículo 32: "1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales (...)"

El artículo 33 relativo a las "Transmisiones a título oneroso", recoge en su punto 3 : "El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

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

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

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

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

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

En segundo lugar, que dicha circunstancia no ha de referirse, cuando se trata de decidir la aplicación de las reducciones de la citada Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998, tan solo a los ejercicios en los que se produce la transmisión de los inmuebles, sino, como resulta del 2º párrafo de esta norma, a los tres años previos a la transmisión de las mismas, ya que en ella se indica que “a estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.”

En el presente caso, por tanto, en relación con la liquidación de 2001 habrá que determinar si las fincas expropiadas ese año estuvieron afectas a la actividad agrícola ese ejercicio o los tres anteriores. Respecto de la liquidación realizada por el ejercicio 2004, habrá de determinarse si las fincas cuyo justiprecio se incrementa por sentencia judicial firme de ese año (lo que, como después se dirá, obliga a imputar a ese ejercicio la ganancia patrimonial derivada de ese derecho adicional reconocido) estuvieron afectas a la actividad el año 1994, ejercicio en el que las fincas se transmitieron y, como decimos, en los 3 años anteriores, como impone la mencionada Disposición Transitoria Novena de la ley 40/1998, norma en virtud de la cual sería posible, en su caso, aplicar en 2004 los coeficientes de abatimiento a la plusvalía generada en dicho ejercicio.[1]

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

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

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

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

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

Para una mejor claridad expositiva comenzaremos por analizar, en primer lugar, las pruebas aportadas por una y otra parte en el expediente que concluye con la liquidación de 2001, para referirnos después al expediente que sustenta la liquidación del ejercicio 2004.

En el presente caso la Administración considera como elemento probatorio fundamental de la afectación a la actividad agrícola de las fincas expropiadas la descripción que de cada una de las fincas se hace en la documentación del procedimiento expropiatorio. En concreto, en el acta previa de ocupación de cada finca, obrante en el expediente administrativo, donde se indica que el cultivo actual de las fincas es la labor de secano, y que la finca se explota en régimen de explotación directa.

Explica la Inspección que la fuerza probatoria de la descripción del uso de la finca realizada en estas actas deriva de su condición de documento público, y de estar firmadas por el interesado o su representante, por un representante de AENA (beneficiaria de la expropiación), un representante del Ministerio de Fomento, uno del Ayuntamiento y un perito de la Administración. Asimismo, considera relevante que siendo posible formular objeciones al contenido del acta de ocupación, no se formulase ninguna sobre la descripción del destino de las fincas al cultivo de secano realizado de modo directo por su titular, mientras que sí se alegó sobre la clasificación del suelo como aeroportuario la superficie expropiada a tener en cuenta.

La interesada, por su parte, ha manifestado a lo largo de la comprobación que, pese a lo consignado en el acta previa a la ocupación, ya no era agricultor cuando las fincas se expropiaron, aportando a la Inspección una serie de documentos para justificar su posición.

A juicio de la Inspección la documentación aportada por el contribuyente no es concluyente, no desvirtúa la fuerza probatoria de lo manifestado en el acta de ocupación, por lo que sigue sosteniendo que las fincas en cuestión expropiadas estaban afectas a la actividad agrícola.

**QUINTO:** Por su parte, la reclamante, en el recurso de alzada presentado ante este Tribunal, manifestó, en síntesis, lo siguiente:

1º) En primer lugar, realiza una serie de alegatos para desvirtuar la prueba aportada por la Administración.

-Cuestiona la naturaleza del acta previa de ocupación como documento público, sostenida por la Administración Tributaria, manifiesta que su valor y eficacia no es

absoluto, pudiendo las declaraciones en él contenidas ser desvirtuadas por pruebas en contrario. Efectúa un análisis del acta como documento señalando que en los procedimientos administrativos se incorpora este tipo de documentos, asumiendo el significado y los efectos que tienen en la normativa notarial, citando al efecto diversas resoluciones de la DGRN y jurisprudencia de los tribunales de justicia.

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

Los conceptos que contiene el acta, dado el procedimiento de expropiación forzosa en el que se insertan, no tienen significado ni contenido económico ni tributario.

-Cuestiona el significado que la Inspección extrae de las expresiones contenidas en el acta de ocupación, en concreto de la expresión de que el cultivo actual de la finca es labor secano y el sistema de explotación directa. Manifiesta que la primera expresión va dirigida a poner de manifiesto si en la finca en cuestión hay cosechas pendientes, a los efectos de que se pueda fijar la indemnización por rápida ocupación, cosa que no ha acontecido en este caso, y, la segunda, es a los efectos de determinar quién es el expropiado, siendo directa si no hay más interesados en el expediente que interfieran en la relación directa entre el propietario y la finca. En definitiva, a estas expresiones en ningún caso puede dárseles un significado tributario.

2º) En segundo lugar, aporta prueba de los hechos que sustentan su posición. Considera que, pese a la dificultad de acreditar un hecho negativo como es la prueba de la inexistencia de una actividad económica sobre las fincas controvertidas, está suficientemente probado con la documentación aportada, que no cuenta con ninguno de los medios materiales y humanos que son necesarios para el ejercicio de una actividad agrícola. Durante el curso de las actuaciones inspectoras aportó los siguientes documentos:

-Certificado negativo de desarrollo de actividad agrícola de la Asociación de Propietarios de Rústica, Agricultores y Ganaderos de San Sebastián de los Reyes y Alcobendas.

- Certificado de la Comunidad de Madrid, Área de Política Agraria Común, de que no existe declaración ni solicitud de ayudas a cultivos herbáceos por lo que no se ha tramitado ayuda alguna a nombre del obligado tributario durante los años 1998 a 2005, ambos inclusive.

- Certificado expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social de no figura inscrito como empresario en el Sistema de la Seguridad Social, que indica que "La persona, física o jurídica, anteriormente indicada, no figura inscrita como empresario en el sistema de la Seguridad Social y no tiene ni ha tenido asignado código de cuenta de cotización en ningún Régimen del sistema de la Seguridad Social".

- Copia de la documentación histórica catastral de rústica expedida por la Gerencia Catastral de Madrid.

- Certificado de los Ayuntamientos de Alcobendas y San Sebastián de los Reyes, en el que consta que el reclamante no figura como titular de ningún vehículo calificado como tractor en estado de alta, por el que venga tributando, fechados en 2006.

- Copia de la declaración censal de baja en la actividad agrícola, de fecha 23/12/1992.

- Posteriormente aportó ante el TEAR de Madrid una certificación diferente a la aportada ante la Inspección, expedida el 26 de febrero de 2007 por la Jefa del Área de Política Agraria Común de la Comunidad de Madrid como consecuencia de solicitud de información cursada al efecto por el interesado, relativa a las ayudas a cultivos herbáceos, que incluye un cuadro anexo que relaciona las fincas de las que es propietario el reclamante y las ayudas solicitadas, entre los ejercicios 1993 y 2003, identificando como solicitantes a personas distintas al reclamante.

3º)- Como corolario de lo expuesto sobre la prueba, se alega que la Inspección y el TEAR han infringido las normas básicas de valoración de la prueba, tanto de la legislación administrativa, por no valorar todos los documentos y pruebas, como de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por valoración ilógica e irracional de la prueba, contraria a las reglas de la sana crítica.

4º)- En cuarto lugar, invoca el principio de igualdad recogido en el artículo 31 de la Constitución, considerándolo infringido en su perjuicio, ya que en casos sustancialmente iguales al suyo la Administración Tributaria consideró que las fincas no estaban afectas a una actividad económica, a pesar de las APO que contenían las mismas menciones que en su caso.

5ª) Por último, rechaza la imputación temporal al ejercicio 2004 de la ganancia patrimonial procedente de la parte adicional de justiprecio, con sus intereses de demora, reconocida por las sentencias del Tribunal Supremo que han adquirido firmeza en dicho ejercicio, alegando que dichas ganancias son imputables al ejercicio en que se fijó el justiprecio que ahora se corrige -1995- y, por tanto, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidarlas.

**SEXTO:** Comenzamos por analizar la prueba aportada por la Administración. Como ya se ha dicho, la Inspección basa su argumento probatorio en el contenido del acta de ocupación de cada una de las fincas expropiadas. En ellas vemos como en el apartado destinado a la “descripción de la finca a expropiar, linderos y otros datos”, en la casilla destinada a identificar los “cultivos actuales”, se indica “labor de secano”, y en el apartado reservado para consignar el “sistema de explotación” se dice que este es “directo”. Al lado están en blanco los espacios en los que se deberían indicar los datos referidos al “nº de arrendatarios”, a la existencia de “otros gravámenes”, y a consignar los datos de los arrendatarios y la superficie arrendada.

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

La fuerza probatoria del Acta previa de ocupación, respecto de los hechos que en ella se reflejan, se aprecia con claridad a la vista del contenido y forma de elaboración de ella que describe el artículo 52.3 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, que establece que “En el día y hora anunciados se constituirán en la finca que se trate de ocupar el representante de la Administración, acompañado de

un perito y del Alcalde o Concejal en que delegue y reunidos con los propietarios y demás interesados que concurran, levantarán un Acta, en la que describirán el bien o derecho expropiable y se harán constar todas las manifestaciones y datos que aporten unos y otros y que sean útiles para determinar los derechos afectados, sus titulares, el valor de aquellos y los perjuicios determinantes de la rápida ocupación." [2]

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

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

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

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

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

Esta fuerza probatoria es reconocida por las dos sentencias antes aludidas de la Audiencia Nacional, que, aunque después dan la razón al recurrente en atención a nuevas pruebas aportadas en vía judicial –dictámenes periciales sobre la condición de erial de las fincas- comienzan por afirmar, ante actuaciones inspectoras que se basan en análogo sustento probatorio al esgrimido en el presente caso, que el punto de

partida probatorio de la Administración es suficiente: "No cabe duda que el texto de las APO, firmados por los intervinientes en el proceso de expropiación, Administración, AENA, Ayuntamiento, Perito de la Administración y Titular de la finca, recogiendo la expresión

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

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

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

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

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

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

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

Por un lado, en su artículo 24 se indica que: "La Administración y el particular a quien se refiera la expropiación podrán convenir la adquisición de los bienes o derechos que

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**OCTAVO:** En segundo lugar, considera el reclamante que, pese a la dificultad de acreditar un hecho negativo como es la prueba de la inexistencia de una actividad económica sobre las fincas controvertidas, ha conseguido probar suficientemente con la documentación aportada que no cuenta con ninguno de los medios materiales y humanos que son necesarios para el ejercicio de una actividad agrícola.

ste TEAC no comparte la afirmación con la que inicia esta alegación la reclamante. Los hechos cuya prueba conviene a la posición del contribuyente no son necesariamente hechos negativos. No estamos ante una probatio diabólica. Tenía a su alcance la prueba de los hechos positivos contrarios a los que resultan del contenido del APO, esto es, la prueba de que las fincas expropiadas eran un erial, un terreno sin cultivar y que, por tanto, presentaría las características propias de la falta de realización de las tareas de roturación, limpieza y preparación necesarias para la siembra de cultivos de secano, características susceptibles de ser probadas a través, por ejemplo, de las fotos aéreas que realizar el catastro. O bien, si las fincas sí estaban cultivadas pero no por el reclamante, pudo presentarse prueba suficiente y oportuna, ante la Inspección, del cultivo por un tercero.

Cualquiera de estas dos circunstancias, de ser reales, son hechos positivos, constatables, susceptibles de prueba. Pero la primera de ellas ni tan siquiera se alega, y la segunda, como veremos, se ha intentado tardíamente y de modo no concluyente.

Es, por tanto, la reclamante quien opta por acudir a esa prueba negativa para intentar rectificar las afirmaciones que rubricó sin objeción alguna en el APO. Comienza por aportar a la Inspección datos exhaustivos de los elementos materiales y humanos con los que cuenta una explotación económica en marcha de otro contribuyente para, a continuación, aportar una serie de certificaciones y testimonios que nieguen la presencia de estos elementos en el contribuyente.

El resultado es una acumulación de datos no concluyentes, ni en conjunto ni por separado. Ninguno de ellos, ni su acumulación, tiene, a juicio de este TEAC, fuerza de convicción suficiente para vencer el peso de las afirmaciones rubricadas en el APO, revestidas de la fiabilidad y objetividad que ya han sido descritas, teniendo en cuenta las características del tipo de actividad agrícola del que aquí hablamos, el cultivo de secano, ya que el completo grado de mecanización del mismo (maquinaria -el tractor con sus complementos y la cosechadora- cuyo uso se puede alquilar con conductor) y su relativa sencillez (ante la ausencia de riego y de cuidados especiales de la planta del cereal, desde que nace hasta que se recolecta, dado el fácil manejo y almacenaje del producto obtenido, el grano del cereal, y su posible y habitual comercialización sin transformación previa alguna) hacen perfectamente posible su realización como actividad no exclusiva, sino como complementaria de cualquier otra actividad. Como es lógico, desde la óptica del IRPF, la existencia de una actividad económica no depende ni de su tamaño ni de su exteriorización o formalización, sino de la existencia, según el artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, (y de la anterior Ley 40/1998), de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes. En este caso, la actividad puede realizarse a través del cultivo (mediante el encargo a terceros de las puntuales tareas mecanizadas) de las fincas propias, y la enajenación de la cosecha de cereal obtenida.

Así, apreciamos que la documentación aportada no es concluyente por las siguientes razones, que agrupamos según los documentos a los que se refieren.

1º) Una gran parte de los documentos aportados se refieren a la ausencia de constancia de la formalización y registro de ninguna actividad agrícola a nombre del reclamante. Como acabamos de exponer, el tipo de actividad del que aquí hablamos puede desarrollarse como actividad complementaria y carente de formalización. En este caso, por evidentes razones de coherente evitación de controles administrativos de distinto tipo, lo esperable es que la ausencia de formalización sea total y no parcial, por lo que pese a la realización real de actividad agrícola podrían obtenerse documentos como los siguientes aportados por el recurrente:

-Certificado negativo de desarrollo de actividad agrícola de la Asociación de Propietarios de Rústica, Agricultores y Ganaderos de San Sebastián de los Reyes y Alcobendas.

- Certificado de la Comunidad de Madrid, Área de Política Agraria Común, de que no existe declaración ni solicitud de ayudas a cultivos herbáceos por lo que no se ha tramitado ayuda alguna a nombre del obligado tributario durante los años 1998 a 2005, ambos inclusive.

- Certificado expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social de no figura inscrito como empresario en el Sistema de la Seguridad Social, que indica que "La persona, física o jurídica, anteriormente indicada, no figura inscrita como empresario en el sistema de la Seguridad Social y no tiene ni ha tenido asignado código de cuenta de cotización en ningún Régimen del sistema de la Seguridad Social".

- Certificado de los Ayuntamientos de Alcobendas y San Sebastián de los Reyes, en el que consta que el reclamante no figura como titular de ningún vehículo calificado como tractor en estado de alta, por el que venga tributando.
- Copia de la declaración censal de baja en la actividad agrícola presentada por el reclamante ante la AEAT, en fecha 23/12/1992.

Este último documento, la declaración de baja de la actividad agrícola presentada ante la AEAT el 23/12/1992, es la mejor acreditación de lo que venimos diciendo, de la falta de fuerza probatoria suficiente de los certificados negativos aportados, ya que el propio reclamante está reconociendo que, al menos hasta esa fecha, desarrolló –de facto- la actividad agrícola sin estar inscrito en la Asociación de Propietarios de Rústica, Agricultores y Ganaderos, o sin solicitar (al menos en nombre propio) ayudas de la política agrícola común, o sin estar inscrito como empresario en el Sistema de la Seguridad Social, o sin ser “dueño de ningún vehículo calificado como tractor”.

Como es lógico, si pudo explotar sus fincas hasta 1992 sin los requisitos citados, pude seguir haciéndolo después. Y si pudo prescindir de estos requisitos de exteriorización o formalización de su actividad, también pude prescindir del alta como agricultor ante la AEAT. Si bien la declaración de cese en la actividad se presume cierta, como las demás declaraciones tributarias, es claro, a juicio de este Tribunal, que en el caso que nos ocupa la fuerza probatoria de esta declaración unilateral tiene mucho menos peso que la afirmación que la contradice realizada en documento público, el Acta previa de ocupación, por el propio reclamante, junto al representante de la Administración expropiante, acompañado de un perito y del Alcalde o Concejel en que delegue. En el citado documento público se afirma estar explotando de modo directo las fincas expropiadas, lo que unido a las circunstancias ya expuestas, resta todo valor convincente a la citada declaración de baja.

Debe añadirse que el hecho de que hasta ahora, hasta el análisis fiscal de la enajenación de las fincas rústicas, la Administración tributaria no haya detectado la existencia de una actividad agrícola realizada durante algunos ejercicios sin su obligada declaración fiscal, y, por tanto, la posible existencia de rentas netas que hubieran debido tributar, no supone obstáculo alguno a la posición que ahora se defiende, como aclara la ya citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 mayo 2010 (Recurso contencioso-administrativo 16/2008):

“5) Y frente a estas argumentaciones no cabe argüir que la Administración va en contra de sus propios actos, puesto que en dos inspecciones anteriores -en los años 1998 y 2005-, ninguno de los actuarios puso el más mínimo inconveniente a la falta de ingresos declarados por las fincas y ello no sólo porque dichas inspecciones tuvieron, en la mayoría de los casos, el carácter de parciales sino porque en dichas actuaciones lo único que se pone de manifiesto es que hay unos ingresos derivados de un determinado tipo de actividad económica efectuado por el sujeto pasivo relativo a la explotación de pinos, pero no se niega que la reclamante ejercitara otro tipo de actividad.

Además, el hecho de que la Administración no se pronunciara sobre la existencia de determinados ingresos o rendimientos, en modo alguno implica que la Administración esté admitiendo que las fincas y terrenos objeto de controversia no estén siendo objeto de explotación económica.”

2º) Mención separada merece el Certificado de la Comunidad de Madrid, Área de Política Agraria Común, de que no existe declaración ni solicitud de ayudas a cultivos

herbáceos por lo que no se ha tramitado ayuda alguna a nombre del obligado tributario durante los años 1998 a 2005, ambos inclusive.

En el mismo sentido que venimos apuntando, esta falta de solicitud de ayudas no es concluyente, porque lo coherente con la falta de formalización del cultivo de secano que, según el APO, vendría realizando el reclamante en las fincas de su propiedad, es que las citadas subvenciones, si se hubiesen solicitado, no lo hubiese sido en nombre propio. Como apunta el TEAR de Madrid, la falta de solicitud de estas subvenciones “tan sólo es una prueba de no haber pedido ese tipo de ayuda lo cual puede haber acontecido por numerosas causas (no tener derecho a ellas, no cumplir los requisitos exigidos, no tener interés en la misma, desconocer su existencia y de la posibilidad de su solicitud, etc.).”

De igual modo valora esta prueba la Audiencia Nacional en las dos sentencias ya citadas (de 18 de mayo de 2011, recurso contencioso nº 131/2009, y de 2 de noviembre de 2011, recurso nº 134/2009), afirmando que:

“El actor añade un argumento que considera la Sala carece de valor, el pretender que la solicitud de ayudas para la explotación de la finca (...), acredita a sensu contrario que las restantes no se han cultivado, ya que si bien tal solicitud es determinante de la existencia de explotación, lo contrario no lo es del hecho del no cultivo[5].”

De igual opinión fue la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 mayo 2010 (Recurso 16/2008) al decir en su Fundamento de Derecho 4º que “4) Que el hecho de que la actora no recibiera ningún tipo de ayuda agrícola o no perteneciera a una cooperativa no prueba ni es indicativo en absoluto de no ejercitar una actividad económica, ni menos que las fincas no estuvieran afectas a la misma.”

En este apartado debe dejarse constancia de que ante el TEAR se aportó una certificación diferente a la aportada ante la Inspección, expedida el 26 de febrero de 2007 por la Jefa del Área de Política Agraria Común de la Comunidad de Madrid a solicitud de información del interesado, relativa a las ayudas a cultivos herbáceos, que incluye un cuadro que relaciona las fincas de las que es propietario el reclamante y las ayudas solicitadas, entre los ejercicios 1993 y 2003, identificando como solicitantes a personas distintas al reclamante, en concreto, .identificando como solicitantes a D. ..., D. ... y a la sociedad X, S.A.

En este certificado se identifican solicitantes de ayudas sobre un total de 13 fincas, identificadas por sus datos catastrales (que se basan en el municipio y número de polígono y finca), mientras que en el acuerdo de liquidación referido a 2001 se identifican 16 fincas según su identificación registral, y en el referido a 2004 otras 22 fincas, identificadas también por su número de finca registral. Sobre la valoración del mismo debe indicarse lo siguiente.

-En primer lugar, este “nuevo” certificado explica porqué la reclamante no ha intentado siquiera la prueba de uno de los dos aspectos de su planteamiento susceptibles, caso de ser reales, de prueba positiva: la ausencia de cultivo en las fincas expropiadas, su condición de “erial”. Sencillamente, porque las fincas sí estuvieron cultivadas en los ejercicios que aquí son relevantes, como ya resulta del contenido del APO.

-En segundo lugar que, si bien este “nuevo” certificado podría ser relevante para acreditar, a favor de la posición del reclamante, que el cultivo realizado en alguna de sus fincas lo hace un tercero, las condiciones en las que se aporta, y su valoración en relación con los demás elementos y circunstancias conocidos, no permite otorgarle tal efecto probatorio.

Le hace perder fuerza una primera circunstancia general. El eventual cultivo de las fincas expropiadas por persona distinta a su propietario se contradice con lo reflejado en el Acta previa de ocupación, en la que dice que el sistema de explotación es directo, lo que significa, según hemos visto, que no existe contrato de arrendamiento, aparcería o similar. Esto supone que solo ha de indemnizarse al propietario, que ningún tercero (arrendador o aparcerero) pierde su derecho inmaterial a explotar las fincas por el que deba ser compensado. Resulta difícil admitir que si realmente otra persona física o jurídica hubiera utilizado las fincas para su actividad agrícola, no hubiera conocido que dichas fincas se expropiaban y no hubiera acreditado su condición en el procedimiento expropiatorio para acceder al correspondiente justiprecio.

También le resta fuerza la ausencia de todo apoyo probatorio adicional, ni documental ni de otro tipo en el presente caso, que explique la relación que había entre los terceros que aparecen como solicitantes de las ayudas y el dueño de las fincas. Esto ha sido definitivo para la recién citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 mayo 2010 (Recurso 16/2008) que tampoco dio valor (frente a la prueba de afectación a su actividad agrícola de las fincas expropiadas respecto de las que aceptó tal calificación en el documento "Valoración de Mutuo acuerdo" efectuado por el órgano expropiante sin hacer alegación alguna), a la documentación que el reclamante, propietario expropiado, aportó para intentar justificar que la explotación la realizaba su hermano (formada por Acta de manifestaciones ante Notario del supuesto arrendatario reconociendo explotar en exclusividad la finca de su hermana en virtud de contrato de arrendamiento, y que disponía y dispone de los medios necesarios para llevar a cabo la explotación de una finca; certificado de una cooperativa en el que figura el supuesto arrendatario como socio activo de la entidad; certificado de la Junta de Andalucía, donde consta que el supuesto arrendatario, y no la propietaria expropiada, recibió ayudas con cargo a los fondos de la Unión Europea; prueba testifical del Secretario del Ayuntamiento manifestando que solo al supuesto arrendatario se le ha visto dirigir la explotación de los terrenos y propiedades de la familia, tanto los suyos como los de los hermanos; documentación que acredita que el supuesto arrendatario realiza pagos relativos a la explotación económica, tales como jornales, labores de maquinaria agrícola etc...).

Frente a esta documentación afirma dicha sentencia que "2) Que las actividades a las que hace referencia las declaraciones ante Notario de su hermano -que sólo prueba respecto de terceros el hecho que motiva su otorgamiento y la fecha de éste- y los documentos aportados tanto en vía administrativa como judicial- a falta de un contrato de arrendamiento, sólo demuestran que D. ... era un encargado o administrador de D<sup>a</sup> Rosana, quien ostentaba la verdadera titularidad de la explotación económica y quien se beneficiaba con la misma.

3) Que la falta de acreditación de la existencia de un verdadero contrato de arrendamiento de fincas rústicas realmente a quien perjudica es a la actora."

También le hacen perder fuerza circunstancias más concretas del caso, en concreto, el hecho de no haber sido aportado este nuevo certificado ante la Inspección, sino en esta vía económico-administrativa, sin que se aprecie ninguna razón objetiva que explique que no se hubiera podido obtener durante el procedimiento inspector. En el momento en el que ha sido aportado, en fase de revisión y no de comprobación, no es ya posible investigar si los terceros que habrían solicitado las ayudas explotan de forma autónoma las fincas propiedad del reclamante en virtud de alguna relación contractual de cesión de uso, o si, por el contrario, simplemente han contribuido a la explotación del reclamante aviniéndose a rubricar la solicitud de las ayudas. Téngase

en cuenta que uno de los terceros es un hermano de la reclamante, y el otro una sociedad de cuyo accionariado nada sabemos.

3º) Documentos que se refieren a la ausencia de determinados elementos productivos, que, a juicio de este Tribunal, no son imprescindibles en el tipo de actividad agrícola de la que aquí hablamos, el cultivo de secano de extensiones pequeñas de tierra.

-Certificado de los Ayuntamientos de San Sebastián de los Reyes y Alcobendas de la inexistencia de datos sobre la matriculación de ningún tractor a su nombre. Si bien el cultivo de secano está completamente mecanizado, y es el tractor quien rotura la tierra, quien siembra el cereal y quien dispersa el abono y, en su caso, otros productos químicos, no es necesario disponer de uno en propiedad, siendo frecuente que se alquilen los servicios de otros agricultores que sí dispongan de él. Lo mismo ocurre con las máquinas cosechadoras.

**NOVENO-** La alegación final, y global, sobre la infracción de las normas básicas de valoración de la prueba debe, en atención a lo que ya se ha expuesto, ser rechazada, al haber justificado porqué se confirma la valoración realizada tanto por la Inspección como por el TEAR. No obstante, puede añadirse, respecto de la criticada por el reclamante ausencia de valoración de todos los documentos y pruebas aportados, la cita de lo afirmado sobre esta cuestión afirma el Tribunal Supremo, en la sentencia de 23 febrero 2012 (Recurso de Casación 1260/2008):

“Además, «a la luz de nuestra jurisprudencia, no se produce lesión alguna por la mera circunstancia de que en la Sentencia impugnada no se hayan hecho referencia expresa a todas y cada una de las pruebas que han sido examinadas y/o tenidas en consideración para decidir. Ciertamente, el art. 218 de la L.E.C (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) ., que cita la recurrente, señala en su apartado 2 que las Sentencias "se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho". Pero esta Sala ha advertido ya en numerosas ocasiones que "no es preciso que contengan (las sentencias) una declaración de hechos probados ni que contengan un pronunciamiento expreso sobre todas y cada una de las pruebas practicadas en el proceso, dado que la Sala puede apreciar en conjunto las pruebas practicadas en el proceso y no precisa concretar en qué medio de prueba se ha basado para llegar a la conclusión definitiva que establece, bastando que la sentencia constituya una resolución fundada en derecho razonable y no arbitraria y motivada lógicamente" [ Sentencias de 23 de octubre de 2007 (rec. cas. núm. 2529/2003), FD Tercero; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 23 de mayo de 2006 (rec. cas. núm. 69/2001), FD Quinto; de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Cuarto; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005);de 3 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 949/2004), FD Cuarto; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núms. 9897/2004, 11227/2004,11240/2004 y 1444/2005, FD Cuarto] ( Sentencia de 1 de julio de 2010 , cit., FD Tercero).

En relación con la alegada valoración ilógica e irracional de la prueba, contraria a las reglas de la sana crítica, que habrían realizado el TEAR y la Inspección, nos remitimos a lo concluido por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2012 (recurso de casación 3861/2010), que negó semejante alegación formulada contra la Sentencia de la Audiencia Nacional referida antes, de 20 mayo de 2010 (Recurso 16/2008), en un caso, como ya se ha dicho, semejante al presente:

“Pues bien, carga de la prueba y valoración de la prueba son circunstancias que están estrechamente ligadas, ya que, aunque la parte sobre la que recaiga la carga de probar presente una serie de medios dirigidos a la demostración de los hechos bases

de su derecho, no puede decirse que se haya infringido tal precepto, cuando el órgano judicial considere que tales medios no son suficientes para acreditarlos, o les de un valor inferior a los presentados por la otra parte o consten en el expediente. En el caso presente, el hecho decisivo que llevó al Tribunal "a quo", a considerar la existencia de una explotación económica sobre las fincas expropiadas y vendidas fue el documento de "Valoración de mutuo acuerdo", en el que se expresa que la finca estaba destinada al "cultivo del olivo". Junto a este elemento primordial, añade otros elementos de prueba que corroboran aquella aseveración, especialmente la falta de un contrato de arrendamiento en favor del hermano de la recurrente, que demuestra que éste era un encargado o administrador de aquella. Es decir, se está valorando la prueba existente y se sobreponen estos dos elementos a otros presentados por la recurrente, como los de no recibir ningún tipo de ayuda agrícola o no pertenencia a una cooperativa.

El Tribunal de instancia no ha infringido, por tanto, el art. 114 LGT sobre la carga de la prueba, sino lo que ha hecho es valorar la prueba existente y a partir de ella extrae sus conclusiones, las cuales no pueden ser corregidas en casación. Por esta misma razón, tampoco se puede decir que se está imponiendo a la recurrente la carga de una prueba negativa diabólica -no ser empresaria-, pues la prueba positiva contraria -ser empresaria-, consta en los autos, a juicio de dicho Tribunal."

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

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

**UNDECIMO:** La falta de afectación de las fincas expropiadas a la actividad agrícola también se plantea por el reclamante frente a la liquidación del ejercicio 2004 realizada por la Inspección, y aunque en puridad su análisis es relevante solo si es correcta la imputación temporal a este ejercicio que realiza la Inspección, adelantando ya un juicio positivo a tal cuestión, lo analizamos en primer lugar, siguiendo el orden en que el reclamante formula sus alegaciones ante este Tribunal, en las que trata conjuntamente el asunto probatorio para ambos ejercicios.

El análisis de este juicio probatorio para 2004 se debe remitir globalmente a lo ya analizado respecto de las fincas aportadas en 2001, ya que tanto las pruebas manejadas por la Administración como las aportadas por el reclamante son sustancialmente coincidentes para ambos ejercicios.

La Administración se apoya también en la información contenida en el APO, que en el caso de las firmadas en 1993 se contenía en el apartado 4, y no en el 6, y que se refirieron a fincas en las que los cultivos que se dice realizar en el momento de ser expropiadas se identifica en unos casos como “labor secano”, y en otros como “cereal secano”, “girasol”, “cereal” o “trigo”. Indican en todos los casos que el sistema de explotación es el directo. Como es lógico, el valor de estas APO, y de su información, coincide plenamente con ya afirmado para el ejercicio 2001.

Tan solo cabe hacer dos matices. En primer lugar, que la Inspección acepta la aplicación de coeficientes de abatimiento para la ganancia ligada a las fincas respeto de las que el APO afirma que no se realiza ningún cultivo. En segundo lugar que, aunque sea evidente (y no se alegue en contra pro el reclamante) también se consideran afectas las fincas cuyo cultivo actual se identifica como “barbecho”, ya que, como ya se ha dicho, esta mención identifica fincas que continúan afectas a la actividad, aunque temporalmente estén en estado de descanso, para recuperar nutrientes, pero que se siguen labrando y preparando para una futura siembra.

El reclamante apoyó su contraprueba en los mismos certificados y documentos, por lo que nos remitimos a la valoración ya realizada. El reclamante apoyó su contraprueba en los mismos certificados y documentos, por lo que nos remitimos a la valoración ya realizada. Tan solo debe mencionarse separadamente que la declaración de cese de su actividad presentada en 1992 no puede, en absoluto, suponer la desafectación automática de las fincas expropiadas que en ese momento eran titularidad del reclamante, como podría resultar de lo dispuesto en el artículo 41.3 de la ley 18/1991 del IRPF, que indicaba que se entendería que no hubo desafectación de bienes o derechos si estos se enajenan antes de transcurridos tres años desde la fecha de aquella, salvo en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad, ya que, como se ha visto, la Inspección ha acreditado que tal actividad continuó, de facto, realizándose. En este sentido, puede verse como el Tribunal Supremo (Sentencia de 18 de marzo de 2010, Recurso de casación 1132/2007) confirma, como es lógico, que la citada norma no se aplica si “nos hallamos ante la apariencia de un cese empresarial, con teórica desafectación de los bienes que la integran”.

DUODECIMO: En segundo lugar se invoca, respecto del ejercicio 2004, no considerando ajustada a derecho la imputación a dicho ejercicio que realiza la Inspección de la ganancia patrimonial procedente de la parte adicional de justiprecio, con sus intereses de demora, reconocida en las sentencias del Tribunal Supremo que han adquirido firmeza en dicho ejercicio, que resuelven los pleitos que inició discutiendo el justiprecio inicialmente fijado, entendiéndose el reclamante que dichas ganancias debieron imputarse al ejercicio de 1995, fecha de fijación del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa.

De esta imputación temporal deriva el reclamante su invocación tanto de que sea aplicable a dicha ganancia patrimonial la legislación que estaba vigente en 1995, esto es, la ley 18/1991 del IRPF, como de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, tanto la derivada del importe de justiprecio como de los intereses cobra en el ejercicio 2004.

Entiende que la no coincidencia temporal en el procedimiento expropiatorio de urgencia de la ocupación del bien expropiado y de la determinación del justiprecio no puede derivarse que tal falta de coincidencia suponga un aplazamiento o fraccionamiento del pago. Una vez fijado y satisfecho el justiprecio al que haya llegado el Jurado Provincial de Expropiación en 1995, las impugnaciones judiciales posteriores del mismo responden a controversias sobre su importe y nunca pueden desembocar

en que, cuando se concrete definitivamente el precio en sede judicial, el pago complementario y parcial que imponga la sentencia judicial pertinente sea tratada tributariamente como un pago aplazado. La cuantificación final en vía judicial no origina el nacimiento de un nuevo derecho a la percepción ni una correlativa nueva obligación de pago de quien lo satisfizo.

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

Afirma también que la incorporación del artículo 14.2 a) del T.R. de 2004 del IRPF demuestra que el legislador ha entendido que las situaciones descritas no podían ser atendidas por las reglas de las operaciones a plazo y que estas reglas debían aplicarse exclusivamente a las operaciones a plazo en sentido estricto, de las que de ninguna manera forma parte el instituto expropiatorio y los sucesivos abonos que su desarrollo entraña para el expropiado.

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

Así resultaba, de la normativa vigente en 1995, la ley 18/1991 del IRPF y su Reglamento, el RD 1.841/1991 de 30 de diciembre, pues, en sus artículos 56. Uno y 14. Uno, respectivamente, referidos a la imputación temporal se indicaba que: “..los ingresos y los gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al periodo en que se hubieran devengado los unos y producido los otros con independencia del momento en que se realicen los cobros y pagos. (...)”, mientras que el apartado Dos del artículo 14 del citado texto reglamentario establecía, en relación con la imputación temporal aludida en su art. 14.Uno, que: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al periodo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros con independencia del momento en que se realicen los cobros y pagos.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga la alteración patrimonial.

Dos. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor.”

Esta regla determina que al ligarse el devengo fiscal del ingreso con la exigibilidad de su pago por el acreedor, en 1995 solo se devengó la parte de la ganancia patrimonial que derivase del justiprecio entonces reconocido, el único cuyo pago podía entonces exigirse.

Así debe entenderse la conclusión del Tribunal Supremo en la sentencia de 12 abril 2010 (Recurso de Casación 4773/2003), al afirmar: “Que el devengo se produce en el momento de la fijación del justiprecio es indiscutible, como dice el recurrente, y más en un caso como el presente en el que la hoja de aprecio de la Administración fue aceptada de forma expresa por el expropiado, porque es precisamente en el momento en que se hace efectiva "la corriente real de bienes y servicios", y desde este momento la Administración está obligada al pago de la indemnización y el expropiado tiene derecho a exigírselo[6]”

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

Tampoco lo hay en ese momento de la cantidad adicional que, eventualmente, el órgano revisor de la actuación de esa primera concreción del justiprecio pueda establecer. En nuestro caso, no puede haber devengo fiscal hasta 2004 de la parte de los valores de transmisión que no se fija hasta las referidas sentencia del Tribunal Supremo de ese año, cuyo pago no podía, obviamente, hacerse efectivo hasta entonces. Estos importes no eran ni siquiera conocidos, por lo que no pudieron ser tenidos en consideración en ningún periodo fiscal anterior a 2004.

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

Y este es, en síntesis, el criterio de imputación temporal que usa la Inspección, que es compartido por este TEAC. Es evidente la imposibilidad de gravar con anterioridad a 2004, antes de que prescribiese el ejercicio 1995, una ganancia derivada de una parte del justiprecio que, hasta 2004, no era más que una mera expectativa, sin que existiese derecho alguno reconocido a favor del expropiado que le permitiese exigir el pago de esa parte adicional del justiprecio. Solo cuando hay una sentencia firme que reconoce el derecho a cobrar esa parte adicional de justiprecio hay obtención de renta para el expropiado, solo ahí se le puede gravar.

Frente a la, en nuestra opinión, claridad de expuesto, los argumentos usados por la Inspección, alega el reclamante que no puede aceptarse que las cantidades recibidas como consecuencia de la impugnación posterior del justiprecio inicialmente fijado reciban el tratamiento propio de una operación a plazos.

Estamos de acuerdo con él en esta afirmación, efectivamente, en el caso que nos ocupa no es de aplicación la regla de operaciones a plazo porque no estamos ante ningún aplazamiento del cobro de deudas ya existentes con anterioridad, ya reconocida por el deudor, cuya exigibilidad se aplaza. Pero ninguna relevancia tiene esta precisión para el caso que nos ocupa, sencillamente, porque la inspección no ha invocado la aplicación de esta regla de imputación temporal.

En nuestro caso, como ya se ha dicho, en 1995 se cobró todo el crédito entonces exigible —el justiprecio entonces fijado— y en 2004 se obtiene el reconocimiento de la existencia de una parte adicional de aquel crédito, cuyo pago solo desde 2004 es exigible, y cuya imputación temporal solo en este año es posible como resulta de la legislación ya analizada, no porque en ese ejercicio se haya producido el cobro, sino porque en ese ejercicio se ha adquirido, como hemos dicho, el devengo del derecho al cobro, esto es, la acción jurídica para exigir su pago.

**DECIMOTERCERO:** Respecto de los intereses de demora liquidados a favor del contribuyente junto a la parte adicional del justiprecio que se le reconoce en 2004, solicita que sea considerado como una parte del justiprecio, por lo que demanda el mismo tratamiento que a este: su imputación al ejercicio 1995, fecha de fijación del justiprecio por el Jurado Provincial de Expropiación, resultando prescrita, por tanto, la deuda tributaria derivada de los mismos.

Tampoco esta alegación puede prosperar. Es una cuestión ya pacífica que los intereses de demora percibidos por la demora en la tramitación y pago del justiprecio determinan una ganancia patrimonial diferente de la que puede haberse producido por la enajenación del activo expropiado, y que esta ganancia se debe imputar “en el momento de determinación del justiprecio, pues hasta entonces son una cantidad ilíquida cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base -que es el justiprecio sobre- la cual deben aplicarse”, tal y como concluye la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina 242/2006 al resolver sobre la imputación de intereses fijados tras la resolución por sentencia judicial firme en 1992 de la impugnación de un justiprecio fijado en 1985.

En esta sentencia se remite a lo concluido por la Sentencia de 12 abril 2010 (Recurso de Casación 4773/2003), ya citada, que analiza más en profundidad el asunto en su fundamento de derecho sexto, decidiendo la imputación temporal de la ganancia derivada del cobro de los intereses expropiatorios en atención a su devengo, que en el IRPF va unido a la exigibilidad de su pago, a la obtención del derecho a su cobro:

“De las clases de intereses contemplados en la L.E.F. se han de distinguir, como dice la sentencia recurrida, los derivados de la "demora en la tramitación del importe del justiprecio" (art. 56 )(...)

Los intereses vienen a representar una compensación por la demora en la fijación y pago del justiprecio -art. 56 de la L.E.F. -, pero no son parte del justiprecio, pues mientras éste tiene una naturaleza conmutativa del bien o derecho expropiado, el interés representa una indemnización en la dicción del art. 56 de la Ley que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación y pago del justiprecio; por ello la jurisprudencia de nuestra Sala no lo viene considerando como parte integrante del justiprecio, sino como un crédito accesorio del mismo que se devenga por ministerio de la ley ( STS 26/10/1993 )

La obligación de satisfacer intereses de demora al pagar el justiprecio es un crédito accesorio de éste y una obligación legal del art. 1108 del Código Civil, por lo que en caso de incurrirse en morosidad, nace la obligación de indemnizar daños y perjuicios, consistentes, a falta de convenio, en el pago del interés legal.

Ahora bien, dado que los intereses son, en principio, una cantidad ilíquida, cuya determinación depende de la existencia de una previa cantidad base sobre la que deben aplicarse (cantidad base que no se produjo sino muy posteriormente), resulta evidente que hasta el momento del pago del justiprecio, si bien dichos intereses se estaban devengando no resultaba exigible al contribuyente tributar por los mismos.”[7]

De lo expuesto se deduce que la imputación efectuada por la Inspección de los Tributos al ejercicio de 2004 debe reputarse ajustada a Derecho, por lo que deben rechazarse igualmente las alegaciones sobre la prescripción vertidas por la interesada.

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

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

**POR LO EXPUESTO:**

**EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en el recurso de alzada promovido contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid identificadas en el encabezamiento, **ACUERDA:** Desestimar el recurso y confirmar las resoluciones impugnadas.