Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de marzo de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-03381-2023-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA

RECURRENTE: **JK** SL - …

REPRESENTANTE: … - …

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso de alzada 00-03381-2023-00 interpuesto en fecha 03/04/2023 contra la resolución desestimatoria de fecha 30-03-2022 dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -notificada en fecha 11-04-2022 a través de su Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú)- recaída en reclamación económico administrativa tramitada con nº 28-13249-2021, contra Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación IS (modelo 200) del ejercicio 2015 de fecha 28-05-2021 dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1.

SEGUNDO.- La entidad **JK** SL, con NIF: …, presentó en fecha 05-10-2020 escrito de solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de autoliquidación de IS ejercicio 2015, para eliminar, mediante la práctica de un ajuste negativo en base imponible, un ingreso de 1.925.318,54 euros, correspondiente al importe del justiprecio -descontada la cuantía abonada con anterioridad- de 1.239.615,75 euros, más un importe de 685.702,79 euros, correspondiente a los intereses de demora devengados hasta el 31-12-2014.

La entidad contabilizó e integró en la base imponible del ejercicio 2015, en que se produjo su cobro, un ingreso de 1.957.769,30 euros, correspondientes al importe adicional del justiprecio e intereses de demora devengados (1.239.615,75 + 718.153,55), derivados de una expropiación forzosa, cuyo justiprecio fijado por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de 1.269.171,72 euros (1.239.615,75 euros si se descuentan los 29.555,97 euros abonados), más intereses de demora, fue confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia del ..-..-2013. Entiende el interesado, que el importe adicional del justiprecio de 1.239.615,75 euros, más los intereses de demora devengados hasta el momento de la sentencia del Tribunal Supremo, debieron haberse declarado en el ejercicio 2013, ya prescrito, y a partir de ese momento y en cada ejercicio desde el 2013 hasta el 2015, la parte correspondiente de intereses de demora hasta el momento del cobro del justiprecio adicional en fecha NN-10-2015.

Encontrándose prescritos los ejercicios 2013 y 2014, el interesado solicitó rectificar el ejercicio 2015, para eliminar el justiprecio adicional de 1.239.615,75 euros que debió haberse declarado en ejercicio 2013 y no el 2015, más los intereses de demora devengados hasta el 31-12-2014, según el contribuyente de 685.702,79 euros, que debieron haberse declarado en los ejercicios 2013 y 2014, en la cuantía correspondiente, y no en el 2015. De tal modo que, del ingreso total registrado en el 2015 de 1.957.769,30 euros, una vez practicado el ajuste negativo de 1.925.318,54 euros, la diferencia de 32.450,76 euros correspondería a los intereses de demora devengados en el ejercicio 2015 hasta NN-10-2015, momento del cobro del justiprecio adicional.

Por otro lado, a juicio de la entidad, puesto que en la autoliquidación que presentó del ejercicio 2015, compensó un 96% de la base imponible previa a la compensación, debe mantenerse esta relación, y tras la práctica del ajuste negativo de 1.925.318,54 euros, y la compensación del 96% de la nueva base imponible previa, el resultado de la liquidación debió ser a ingresar +589,36 euros, en lugar de los +18.459,56 euros ingresados, y solicita la devolución del ingreso indebido realizado de 17.870,20 euros, más intereses de demora.

TERCERO.- En fecha 19-02-2021, la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1 dictó Acuerdo de inadmisión a trámite de la solicitud anterior, en los siguientes términos:

> *"El último día del plazo reglamentario de presentación de la declaración anual 2015, para entidades cuyo período impositivo coincide con el año natural, fue el 25-07-2016. Al ser el día de vencimiento festivo en la COMUNIDAD AUT._1, el plazo reglamentario finalizó el 26-07-2016.*
>
> ***De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, en el caso que nos ocupa, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y el derecho del contribuyente a solicitar la devolución correspondiente, del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, están prescritos en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación; por lo que, se procede a inadmitir a trámite la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada****."*

El interesado interpuso en fecha 22-02-2021 recurso de reposición frente al Acuerdo anterior, dictando la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1 acuerdo parcialmente estimatorio de fecha 17-03-2021, considerando lo siguiente:

> *"El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, entró en vigor el 14-03-2020.*
>
> *Desde el 14-03-2020 hasta el 30-05-2020 (ambos inclusive) hay 78 días.*
>
> *En el caso que nos ocupa, el plazo de prescripción de ambos derechos finalizó el 13-10-2020, estando prescritos los dos derechos el día 14-10-2020. El contribuyente presenta su solicitud de rectificación de autoliquidación, el día 05-10-2020, por tanto, procede la admisión a trámite de su solicitud de rectificación.*

> *Este órgano revisor acuerda **estimar en parte** el presente recurso de reposición, anulando el acuerdo impugnado, y retrotraer actuaciones al momento anterior a la resolución, a fin de que se admita a trámite la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada. Procede, por tanto, se devuelva el expediente a la Unidad correspondiente para que actúe en consecuencia."*

CUARTO.- Tras la oportuna retroacción de actuaciones y la admisión a trámite de la solicitud presentada en fecha 05-10-2020, la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1 dictó en fecha 28-05-2021, Acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación IS 2015, notificado el 31-05-2021 mediante comparecencia del interesado en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, tras el acceso al contenido del acto objeto de notificación.

QUINTO.- Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo, interpuso en fecha 29-06-2021 reclamación económico administrativa n.º 28-13249-2021 ante el TEAR de Madrid, el cual dictó resolución desestimatoria de fecha 30-03-2022, notificada el 11-04-2022 a través de su Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú), con el siguiente pie de recurso:

> ***"****Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo."*

SEXTO.- El TEAR de Madrid dictó en fecha 09-06-2022 resolución por la que se acordó la rectificación de errores de la anterior, disponiendo lo siguiente:

> *"...se alega que se ha producido un error en la resolución de este Tribunal referida, ya que en el pie de recurso de la reclamación se señala que frente a la misma cabe interponer recurso contencioso administrativo ante el TSJ al tratarse de una Resolución dictada en Única Instancia, pero que nos encontramos con una Resolución dictada en Primera Instancia dado que la cuantía de la rectificación denegada por los órganos de gestión tributaria fue de 1.873.237,69 euros (ajuste en base), como así se señala en los Antecedentes de Hecho."*
>
> *(...)*
>
> *SEGUNDO.- Examinados el expediente administrativo, la resolución respecto de la que se solicita la rectificación, así como las alegaciones formuladas, se desprende claramente que se ha cometido un error señalado. Nos encontramos con un error material que se ha de rectificar en la presente Resolución; de este modo, los datos correctos que han de constar en la citada Resolución son los siguientes: El pie de recurso ha de ser el siguiente:*
>
> > *RECURSOS*
> >
> > *Contra la presente resolución se puede interponer recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Regional en el plazo de un mes a partir del día siguiente a la fecha de su notificación, siendo competente para su resolución el Tribunal Económico Administrativo Central. Sin perjuicio del*

> *recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en este artículo, en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de su notificación, ante este Tribunal Regional. La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación.*

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo, en PRIMERA instancia, acuerda RECTIFICAR la rectificación de la resolución en los términos señalados."

Dicha resolución fue notificada al interesado en fecha 20-06-2022 a través de su Dirección Electrónica Habilitada única (DEHú).

SÉPTIMO.- Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso en fecha 19-07-2022 ante este TEAC, el recurso de alzada nº 3381-2023 que nos ocupa, formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- La aplicación de los principios contables de devengo, prudencia y no compensación indican que el importe del justiprecio determinado por el Jurado Provincial de Expropiación debió imputarse al año en que se dictó la resolución de este, y ello con independencia de la provisión que procediera por la impugnación de dicha resolución por la parte contraria.

Segunda.- Aplicando los mismos principios señalados en el Fundamento anterior, los intereses de demora derivados del justiprecio fijado por el Jurado Provincial de Expropiación se fueron devengando cada año, y ello con independencia de la dotación de las correspondientes provisiones por el hecho de estar impugnado dicho justiprecio por la parte contraria.

Tercera.- El criterio adoptado por la Administración tributaria, y confirmado por el TEAR, vulnera los principios señalados en los Fundamentos anteriores.

Cuarta.- El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 26 de mayo de 2020 -recurso 1962/2020- establece que los incrementos de justiprecio establecidos por los Jurados de Expropiación se deben imputar al periodo en el que estos dictan sus resoluciones, de forma que solo los cambios de justiprecio en sede jurisdiccional se imputan al ejercicio en el que las sentencias correspondientes devienen firmes.

Quinta.- La Administración tributaria debió aplicar el mismo criterio de compensación de BINS aplicado en su IS 2015, es decir, el 96% de la base imponible previa a dicha compensación.

Sexta.- La base imponible negativa pendiente de aplicar en periodos futuros del periodo 2014 debe quedar no por un valor cero sino por la diferencia entre la consignada en el IS 2015 y el importe de los intereses de demora devengados en 2014, esto es, 22.195,47 euros.

Séptima.- No tributación de los intereses de demora percibidos como consecuencia de la expropiación.

OCTAVO.- En fecha 03-04-2023 presentó el interesado nuevo escrito ante este TEAC, manifestando lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"I.- Que en su momento se recibió notificación de la resolución de 9 de junio de 2022 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, recaída en la reclamación número 28/13249/2021, en la que se concedió a esta parte recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Se aporta como documento número 1 la resolución de 9 de junio de 2022 referida para su mejor identificación.

II.- Que dicha resolución corrige el pie de recurso contenido en la resolución del mismo TEAR del 4 de abril de 2022, la cual desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación (N.º de referencia RGE ……), dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1, en relación al Impuesto sobre Sociedades 2015, en que se solicita la modificación de la base imponible del impuesto como consecuencia de la distinta imputación temporal de las cuantías abonadas en relación con un procedimiento de expropiación forzosa.

Se aporta como documento número 2 la resolución de 4 de abril de 2.022 referida para su mejor identificación.

III.- Que contra esta Resolución del 4 de abril se interpuso dentro del plazo concedido, por así disponerlo la resolución en el pie del recurso, Recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Que el TEAR dictó resolución de rectificación de errores con fecha 9 de junio (citada en el punto I de este escrito) en la que se concedía recurso de alzada y no Recurso contencioso administrativo, una vez pasado el plazo de interposición del recurso contencioso que había concedido a esta parte, presentando en ese momento mi representado recurso de alzada correspondiente.

IV. Que en el plazo de interposición de la demanda, esta parte comunicó al Tribunal Superior de Justicia de la situación que se había creado al tener dos resoluciones con distintos pies de recursos. Esta parte, y aún a riesgo de resultar extravagante e insistente, ha interpuesto los recursos que se concedían en cada momento, ya que no puede correr el riesgo de quedarse sin presentar el recurso, sea este el recurso que proceda: alzada o contencioso.

V.- Que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha dictado auto con fecha …, en el que considera inadmisible el recurso contencioso planteado contra aquella primera resolución del TEAR por considerar que procede Recurso de Alzada.

Se acompaña copia del citado auto de inadmisión del TSJ de Madrid de … de 2.023 como documento número 3 para su mejor identificación.

Que por ese motivo, esta parte, reitera y se ratifica en este momento en el recurso de alzada interpuesto con fecha 19 de julio de 2.022, número de registro …... (Se acompaña copia del recurso de alzada presentado como documento número 4)

Que en consecuencia, reproduce los términos del Recurso de Alzada presentado en aquel momento, (...)."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la Conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

TERCERO.- En primer lugar, de acuerdo con los antecedentes del expediente, la entidad **JK** SL., instó mediante escrito presentado el 05-10-2020, la rectificación de su autoliquidación del IS 2015, al advertir un error en la misma consistente en haber imputado fiscalmente al ejercicio 2015 el ingreso correspondiente al importe percibido por el justiprecio adicional e intereses de demora reconocidos por sentencia judicial firme en el ejercicio 2013, en el marco del expediente de expropiación de la finca N.º FINCA_1, tramitado por el procedimiento de urgencia.

En relación a dicho expediente expropiatorio, aportó la interesada en el procedimiento de rectificación de autoliquidación, la siguiente documentación:

- Actas previas de Ocupación de la finca en cuestión, propiedad de la interesada **JK**, S.L. que datan de LL-12-2001 (20.365 m2) y RR-12-2002 (1.589 m2 adicionales).
- Fijación del justiprecio en fecha DD-09-2005 por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (…), en la cuantía de **1.269.171,72** euros, incluido el 5% de afección, además de los intereses legales que pudieran corresponder. La Administración fijó un valor de la finca de 29.555,97 euros, el cual rechazó la interesada, al estimar un valor de 2.999.026,00 euros, incluido el 5% del premio de afección, motivo por el que la pieza de valoración fue remitida al Jurado Provincial.
- Acta de Pago de Cantidad Concurrente, de fecha CC-05-2006 a través de la cual la Administración abonó a **JK**, S.L. el justiprecio resultante de su Hoja de Aprecio, por importe de 29.555,97 euros. En dicho Acta, la entidad manifestó que dicho importe se recibía a cuenta del que procediese del resultado litigioso, sin que la aceptación de dicha cantidad supusiera conformidad ni con el justiprecio ni con la cantidad concurrente.
- Acta de Pago de Intereses de Demora de Cantidad, de la misma fecha, por importe de 3.332,51 euros.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid n.º …/2010, de ...-…-2010 (Rec. .../…), en la que se confirmó el justiprecio fijado por el Jurado Provincial.
- Sentencia del Tribunal Supremo de …-...-2013 (Recurso de Casación …/…), mediante la cual se confirmó la anterior y se fijó definitivamente el justiprecio en importe de **1.269.171,78** euros más los correspondientes intereses de demora.

- Acta de Pago del Justiprecio e Intereses de fecha NN-10-2015, por importe de 1.239.615,75 € en concepto de justiprecio (el valor de 1.269.171,78 euros menos el importe abonado a cuenta en 2006 de 29.555,97 euros) y 718.153,35 euros en concepto de intereses de demora.

De acuerdo con lo anterior, manifestó la interesada que la misma contabilizó y declaró en el ejercicio 2015 el importe cobrado en concepto de justiprecio adicional e intereses de demora abonados.

No obstante, la imputación del justiprecio adicional no correspondía en ese ejercicio sino en el ejercicio 2013, de acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo, en unificación de doctrina, mediante Sentencia 937/2017, de 26-05-2017 (Rec. n.º 1137/2013). De acuerdo con el mismo, el justiprecio que es objeto de litigio debe imputarse al momento en que se dicta la resolución administrativa o judicial que lo fija de manera definitiva.

Citaba igualmente el interesado, entre otras, resolución de este TEAC de 02-04-2014 (RG 00/4643/2010).

En relación a la imputación de los intereses de demora por la firmeza del justiprecio, el interesado los consideraba igualmente imputables al ejercicio del devengo que, en los casos de litigio o recurso sobre el importe, tiene lugar cuando adquiere firmeza la sentencia que da derecho a los mismos, de acuerdo con la doctrina de este TEAC en resolución de 28-05-2009, para intereses de demora indemnizatorios. Por tanto, serían imputables en los ejercicios 2013, 2014 y 2015 por la parte devengada en cada uno de dichos ejercicios.

También manifestó el interesado que debían considerarse prescritos, a la fecha de presentación de su escrito de rectificación, el importe del justiprecio adicional imputable en 2013 y los intereses de demora devengados hasta el 31-12-2014.

Como consecuencia de todo lo anterior, solicitaba la rectificación de su autoliquidación, mediante ajuste negativo en la base imponible del IS 2015, por importe total de 1.925.318,54 euros (685.702,79 euros de intereses prescritos más 1.239.615,75 euros de principal, también prescrito).

Asimismo, como en su declaración original la interesada compensaba BINs por importe de 1.910.596,75 euros, que representaba un 96% de la base imponible previa (1.984.442,52 euros), solicitó que se mantuviese dicha compensación en la misma proporción, es decir, una compensación en 56.759,02 euros de BIN, sobre la nueva base imponible previa de 59.123,98 euros. En consecuencia, también procedía la rectificación de las Bases Imponibles Negativas compensadas y pendientes de compensación.

De acuerdo con la anterior rectificación, solicitó la devolución de ingresos indebidos por un importe de 17.870,20 euros más los intereses de demora correspondientes.

Por su parte, la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ADMINISTRACIÓN_1, si bien avaló el criterio de imputación del importe adicional del justiprecio e intereses de demora que planteaba el interesado en su escrito de rectificación, desestimó la solicitud realizada, planteando una rectificación alternativa en su Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación.

En cuanto al cálculo de los intereses de demora:

Se calcularon los intereses de demora para los ejercicios 2014 y 2015 (hasta NN-10-2015), aplicando sobre el justiprecio de 1.239.615,75 euros, el tipo de interés legal correspondiente a cada ejercicio, teniendo en cuenta los días naturales transcurridos hasta el pago para el ejercicio 2015 (294 días).

La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, entrada en vigor el 01-01-2014, fija en su disposición adicional 32ª el tipo de interés legal del dinero en el 4% hasta el 31-12-2014.

La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, entrada en vigor el 01-01-2015, fija en su disposición adicional 32ª el tipo de interés legal del dinero en el 3,5% hasta el 31-12-2015.

Por tanto, los intereses de demora para el ejercicio 2014, devengados durante todo el ejercicio, serían de 49.584,63 euros, y para el ejercicio 2015, devengados hasta NN-10-2015 (fecha de pago), serían de 34.946,98 euros y no de 32.450,76 euros como planteaba el interesado en su solicitud.

Como consecuencia de los anteriores cálculos, y siendo imputable el justiprecio adicional en el ejercicio 2013, y los intereses de demora en los ejercicios en los que se hayan ido devengando, hasta la fecha de pago el NN-10-2015, la Administración consideró que el ajuste negativo a practicar en la base imponible del ejercicio 2015 era de 1.922.822,32 euros, es decir, 1.239.615,75 en concepto de justiprecio, más 683.206,57 euros en concepto de intereses de demora devengados hasta el 31-12-2014 (diferencia entre el total intereses de 718.153,55 euros y 34.946,98 euros por los intereses devengados en 2015 hasta NN-10-2015).

Asimismo, la Administración modificó la Bases Imponibles Negativas declaradas en el ejercicio 2013 y 2014, en los siguientes términos:

> *"De haberse consignado el importe adicional del justiprecio y los intereses de demora devengados hasta el 31-12-2013, en el ejercicio 2013, la BIN del ejercicio 2013 ascendería a 188.728,98 euros:*
>
> *BIN 2013 autoliquidada 2.061.966,67*
>
> *- Justiprecio adicional -1.239.615,75*
>
> *- Intereses devengados hasta el 31-12-2013 -633.621,94*
>
> *total intereses hasta NN-10-2015 718.153,55*
>
> *- intereses 2014 -49.584,63*
>
> *- intereses 2015 hasta NN-10-2015 -34.946,98*
>
> *BIN 2013 188.728,98*
>
> *Y de haberse registrado en el 2014 los intereses devengados en ese ejercicio de 49.584,63 euros, no se habría generado la BIN de 27.389,16 euros. Como el ejercicio 2014 se encuentra prescrito, y no se produce una menor tributación, se imputa anticipadamente el ingreso por el importe de intereses de 2014 de 22.195,47 euros (diferencia entre 49.584,63 y 27.389,16), al ejercicio 2013 (artículo 11.1 y 3 LIS); minorando la BIN generada en ese ejercicio en 22.195,47 euros adicionales.*
>
> *Quedando la BIN 2013 rectificada en 166.533,51 euros: (...)."*

En resumen, tras la rectificación solicitada, el saldo al inicio del ejercicio 2015 de BIN de la página 15, quedaría como sigue:

Ejercicio BIN pendiente a principio del período

2007 50.381,70

2009 23.224,66

2011 566.775,82

2012 503.531,32

2013 166.533,51 2014 0,00

Total BIN 1.310.447,01

El artículo 66 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone lo siguiente: (...)

De acuerdo con este artículo, es posible la regularización de una base imponible pendiente de compensar generada en un ejercicio prescrito, en un ejercicio objeto de comprobación no prescrito; siempre que no haya transcurrido el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración del ejercicio donde se generó la base imponible pendiente de compensar. En el caso que nos ocupa, no han transcurrido más de 10 años desde el 26-07- 2014, y el ejercicio que se está comprobando es el ejercicio 2015, no prescrito.

En el caso del ejercicio 2014, tampoco han transcurrido más de 10 años desde el 27-07-2015.

Nuestro ordenamiento tributario regula de forma separada la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a dictar liquidación en relación con un determinado concepto y periodo tributario, y la del derecho a comprobar aquellos hechos, actos o elementos que, habiendo tenido lugar en periodos respecto de los que se ha producido la prescripción del derecho a liquidar, tienen efectos en otros respecto de los que no existe tal impedimento.

En este contexto, el artículo 66 bis de la LGT introduce, en relación con bases imposibles negativas, cuotas y deducciones, una limitación al principio general establecido en su artículo 115, de que el mero derecho a comprobar e investigar operaciones, actividades y cualesquiera circunstancias no está sometido a un plazo de prescripción. De esta manera, el legislador establece una limitación específica a la comprobación de un conjunto de elementos cuya característica común es que se trata de créditos fiscales, que se originan en un determinado periodo impositivo y cuya incidencia en los posteriores deriva del derecho del obligado tributario a su aplicación posterior. Se trata en todos los casos de derechos que se originan en relación con una obligación tributaria y un periodo impositivo concreto, en cuya liquidación se registra el nacimiento de una base imponible negativa, de una deducción o de una cuota que no puede aplicarse o utilizarse en el mismo y que el legislador permite que se traslade a un momento posterior. En definitiva, se trata de elementos que pueden afectar a periodos posteriores de una obligación tributaria."

En este punto, se rectificó la propuesta de resolución, estimando parcialmente las alegaciones de la interesada relativas a los intereses de demora del ejercicio 2014:

> *"Con relación a los intereses devengados en el ejercicio 2014, por importe de 22.195,47 euros, contabilizados por el contribuyente en un ejercicio posterior al devengo, ejercicio 2015, se acuerda su no imputación anticipada al ejercicio 2013. Al no tratarse de un ingreso imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior al devengo por el contribuyente.*
>
> *(...)*
>
> *Analizadas las alegaciones presentadas por el contribuyente, se modifica la propuesta para consignar una **BIN 2013 de 188.728,98 euros**, al estimarse la alegación formulada por el contribuyente, y acordarse la no imputación anticipada al ejercicio 2013, de los intereses devengados en el ejercicio 2014, por importe de 22.195,47 euros, contabilizados por el contribuyente en el ejercicio 2015."*

En relación a la compensación de BIN en el ejercicio 2015, no procedería compensación alguna, al considerar la Administración que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción en los términos del artículo 119.3 LGT, no pudiendo el interesado *"modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior. En este caso, tras la práctica del ajuste negativo de 1.922.822,32 euros, la base imponible previa asciende al importe de +61.620,20 euros, que multiplicado por el tipo de gravamen del 25%, da lugar a una cuota íntegra de 15.405,05 euros, y a un resultado A ingresar de 15.403,17 euros."*

Por último, dispone el Acuerdo de resolución, lo siguiente:

> *"Tras la rectificación, el resultado de la liquidación daría lugar a un importe a ingresar de 15.403,17 euros, dado que el contribuyente ingresó el importe de 18.459,56 euros, la rectificación daría lugar a una devolución de ingresos indebidos de 3.056,39 euros, más intereses de demora."*

CUARTO.- Llegados a este punto, debemos pronunciarnos acerca de la principal cuestión controvertida, centrada en determinar **la imputación temporal de la renta reconocida por sentencia judicial al interesado, en concepto de incremento adicional de justiprecio e intereses de demora que derivan del mismo.**

A la luz de la rectificación realizada por la Administración en su Acuerdo de resolución, el interesado alega ante esta instancia, al igual que ya hiciera ante el TEAR de Madrid, un criterio de imputación distinto al que inicialmente planteó en su escrito de rectificación de autoliquidaciones.

Alegó ante el TEAR de Madrid, la imputación del justiprecio adicional en los ejercicios 2001 y 2002, fechas de las correspondientes Actas previas de Ocupación, siendo dicha alegación desestimada por el TEAR en los siguientes términos:

> *"TERCERO.- La primera de las cuestiones de fondo sobre las que se va a pronunciar este órgano que resuelve en la presente Reclamación trata de determinar si, conforme a las nuevas alegaciones vertidas por el interesado en virtud de su escrito de interposición, debe realizarse la imputación temporal de las cuantías percibidas como consecuencia de la expropiación forzosa en los años 2001 o 2002.*
>
> *A este respecto, cabe indicar que la parte actora en su solicitud inicial de rectificación de autoliquidación del periodo impositivo 2015 solicita la imputación*

temporal de las cuantías que son objeto de controversia en el periodo impositivo 2013, siendo aceptadas sus pretensiones por parte de la Oficina Gestora.

Estima procedente este Tribunal reiterar lo dispuesto por la Administración Tributaria en su Resolución de Solicitud de Rectificación de Autoliquidación en que se afirma lo siguiente:

> *"Si el justiprecio fuese objeto de recurso, la diferencia entre el fijado inicialmente y el que resulte de la resolución del recurso, así como los intereses legales, se imputan al ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio (DGT 7-10-04; 20-9-01). Si la expropiación forzosa se tramita por el procedimiento de urgencia debe efectuarse en el ejercicio de la resolución que fija el importe definitivo del justiprecio (TS unif doctrina 26-5-17, EDJ 84422).*
>
> *Consulta DGT nº 1722-01 de fecha 20/09/2001:*
>
> *Descripción de los hechos*
>
> *La entidad consultante se dedica a la promoción de edificios. En 1998 adquirió un edificio para proceder a su derribo y construir uno nuevo. Mientras se realizaban los proyectos el Ayuntamiento de … expropió el inmueble y, posteriormente, lo derribó.*
>
> *Cuestión planteada*
>
> *1. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la expropiación. 2. Devengo de la renta obtenida de la venta a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades.*
>
> *Contestación completa*
>
> *(...)*
>
> *2. En relación con la segunda cuestión, como norma general, ha de entenderse que la alteración patrimonial en la expropiación forzosa se produce con la toma de posesión que se concreta en el pago seguido de la ocupación. En el procedimiento de ocupación anterior al pago del justiprecio la alteración se produciría en el momento de la ocupación urgente, esto es, con el acta previa de la ocupación. No obstante, a efectos del cómputo de la renta obtenida, ésta se imputará al período impositivo en que se fije el justiprecio*
>
> *Por otra parte, si el justiprecio fuese objeto de recurso contencioso-administrativo la diferencia entre el fijado por la Corporación y el que resulte de la resolución del recurso se imputará al ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio.*
>
> *(...)*

Si bien las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos no resultan vinculantes a los Tribunales Económico Administrativos, entiende este TEAR que, tal y como señala la Administración Tributaria, haciendo referencia a la Consulta Vinculante transcrita ut supra parcialmente, la imputación temporal de la cuantía del justiprecio debe realizarse en el periodo impositivo en que se resuelva el recurso, al ser este en que se tiene constancia de la cuantía que se va a percibir, todo ello al amparo de la lógica de la estructura impositiva del Impuesto sobre Sociedades.

> *Es por ello que deben de desestimarse las alegaciones del interesado a este respecto."*

En el recurso de alzada que nos ocupa, alega ante esta instancia otro nuevo criterio de imputación distinto de los dos anteriores. En relación al importe del justiprecio adicional reconocido por sentencia judicial, considera el interesado que no debe retrasarse su imputación al momento de firmeza de la sentencia judicial, tal y como indica el criterio del Tribunal Supremo, pues una adecuada aplicación de los principios contables justificaría un criterio de imputación temporal al ejercicio en el que se fijó el importe del justiprecio por la Junta de expropiación, es decir, en el ejercicio 2005.

Alega al respecto lo siguiente:

> *"La imputación del ingreso derivado del aumento de justiprecio al periodo en que deviene firme la resolución que resuelve la disputa sobre el mismo -en nuestro caso, el año 2013- responde al criterio sostenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de mayo de 2017 -recurso 1137/2016-, dictada en unificación de doctrina, en la que se dice lo siguiente: (...)*
>
> *Sin embargo, este criterio vulnera, a juicio de esta parte, los principios contables invocados en los Fundamentos anteriores, de forma que entendemos que debe ser objeto de rectificación.*
>
> *El retraso del reconocimiento del ingreso derivado del aumento de justiprecio reconocido por el Jurado de Expropiación al ejercicio en el que deviene firme la resolución que resuelva el litigio entre la parte expropiante y la parte expropiada es equivalente a la contabilización del ingreso devengado en cada periodo y a la vez un gasto por provisión por el mismo importe, de forma que en el momento en que gana firmeza la sentencia que confirma el justiprecio determinado por el Jurado de expropiación la aplicación de la provisión contra resultados en forma de ingreso situaría a este en el año de dicha firmeza.*
>
> *En efecto, si en el año 2005 se recoge el ingreso derivado de la resolución del Jurado de Expropiación a la vez que se imputa un gasto por el mismo importe en concepto de provisión dotada atendiendo a que la parte contraria ha impugnado dicha resolución, el impacto en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del año 2005 sería nulo:*
>
> *1.239.615,75 Crédito por justiprecio -a- Ingresos derivados de inmovilizado 1.239.615,75*
>
> *1.239.615,75 Gasto por provisión -a- Provisión por litigios 1.239.615,75*
>
> *Llegado el año 2013, en el que se confirma la resolución del Jurado de Expropiación, se aplicaría la provisión, dando lugar a un ingreso:*
>
> *1.239.615,75 Provisión por litigios -a- Ingresos por provisiones no aplicadas a su finalidad 1.239.615,75*
>
> *Con esta forma de proceder, se sitúa el ingreso en el año 2013 y, con ello, en la base imponible del IS de dicho ejercicio.*
>
> *Sin embargo, tal y como se ha razonado en los Fundamentos anteriores, esta forma de proceder vulnera los principios contables de devengo, prudencia y no compensación.*

> *Ya se ha visto que la contabilización del ingreso y del gasto responde a principios completamente distintos:*
>
> *· La contabilización del ingreso responde a la existencia de una resolución administrativa que reconoce un derecho.*
>
> *· La contabilización del gasto responde a una valoración de la viabilidad del recurso de la parte expropiante y de su contenido.*
>
> *No se puede dar por hecho que la dotación de la provisión sea necesaria, ni que su importe se tenga que hacer por el mismo importe que el ingreso.*
>
> *Y el principio de no compensación obliga a tratar el ingreso y el gasto de manera diferenciada, estando prohibida la compensación entre ambos.*
>
> *Además, la relevancia fiscal de los ingresos y gastos no contabilizados es distinta.*
>
> *Los ingresos se incluyen en la base imponible del IS estén contabilizados o no.*
>
> *Sin embargo, los gastos solo son deducibles en la medida en que estén contabilizados - principio de imputación contable-.*
>
> *Pues bien, esta diferencia de trato también estaría siendo obviada con el criterio de imputación al año en que deviene firme la resolución del proceso entre expropiado y expropiante.*
>
> *La conclusión que se extrae de lo expuesto es que el criterio sostenido por el TS en la sentencia citada debe ser objeto de rectificación, de forma que se apliquen los principios contables invocados de manera correcta."*

Pues bien, debemos partir del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que en su redacción original dispone:

> *"1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.*
>
> *2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.*
>
> *(...)."*

Además, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su primera parte, "Marco conceptual de la contabilidad", en el apartado 3º, el principio del devengo, estableciendo que:

> *"Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."*

Desde el punto de vista contable, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta número 3, B.O.I.C.A.C. 78/junio 2009, trata la cuestión de la imputación de

rentas derivadas de procedimientos de expropiación señalando:

> *"El tratamiento contable de un procedimiento de expropiación forzosa, cobro del depósito previo a cuenta del justiprecio y de la indemnización por rápida ocupación, cobro del justiprecio y, en su caso, importe final recibido después del oportuno recurso o litigio, ha sido analizado por este Instituto en la consulta número 4 de su Boletín n.º 68 (en el marco del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre). A la vista de este criterio, y en aras de aclarar el contenido de la citada respuesta, en el supuesto de que se recurriese en la jurisdicción ordinaria el importe inicialmente fijado, pueden realizarse las siguientes precisiones.*
>
> *El precio establecido en el acta de consignación del precio y ocupación, satisfecho en el momento inicial, se considerará devengado en ese mismo ejercicio.*
>
> *Por lo que se refiere a la diferencia entre el justiprecio finalmente fijado y el determinado en el ejercicio inicial y que deriva de la fijación de un importe superior a este último, debe indicarse que para considerar que existe un beneficio procedente del bien expropiado es necesario que estemos ante importes "acordados o liquidados", es decir, de valores consolidados que generen beneficios o rendimientos económicos en la empresa, circunstancia que con carácter general se alcanzará en el caso de un derecho de crédito por fijación de precio cuando éste quede otorgado por sentencia que haya adquirido firmeza. A partir del reconocimiento del crédito y hasta su cobro, en la medida en que existiera derecho a percibir intereses de demora en el cobro del precio, se debería proceder a estimar su importe y reflejarlo contablemente en cada ejercicio de acuerdo con un criterio financiero.*
>
> *Por lo que se refiere al tratamiento de esta operación en el Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, debe analizarse a la luz de la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento, contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad.*
>
> *En este sentido, se considera que los criterios contenidos en los dos párrafos anteriores se mantienen en los mismos términos en el nuevo PGC 2007, en tanto para considerar que la empresa expropiada tiene un activo que controla económicamente, debe ser prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos en la empresa procedentes de dicho activo, circunstancia que con carácter general se entenderá producida en la fijación de un precio en el acta de consignación del precio y ocupación, así como en la existencia de un nuevo precio por sentencia firme."*

Dicho criterio contable viene ratificado posteriormente por la normativa contable, donde la resolución de 1 de marzo de 2013, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias en su apartado 2.2 "Baja por expropiación", dispone:

> *"1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias,*

por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición. En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad."

Sobre esta cuestión controvertida se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 26-05-2017 que resuelve recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 1137/2016, en la que sienta el criterio ya previsto en Sentencias de 04-04-2011 (rec. Casación n.º 4135/2009, 4458/2009 y 4641/2009), 03 -11-2011 (rec. Casación n.º 4021/2010), 29-04-2013 (rec. Casación n.º 5089/2011) y 10-03-2014 (rec. Casación n.º 4529/2010), disponiendo lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

(...)

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

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

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

Así pues, hemos de concluir - decía la sentencia de 10 de marzo de 2014 - que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el repetido artículo 52 (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas).

Por tanto, teniendo en cuenta que, en el caso de autos y conforme obra en el expediente administrativo, se trata de una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia y en la que la ocupación de los terrenos y pago parcial del justiprecio por el Ayuntamiento de … se produjo el 23 de octubre de 2003, es a este ejercicio 2003 al que debía imputarse el incremento de patrimonio producido con la expropiación con la consecuencia de que habría prescrito el derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación por cuanto que en la fecha en que se iniciaron por la Administración las actuaciones de comprobación con XXX S.L.- que fue el 23 de Junio de 2010- ya había prescrito efectivamente el derecho de la Administración a liquidar la deuda respecto de la cantidad de 215.282,54 euros percibidos por el XXX en 23 de octubre de 2003 a cuenta del importe que fijase el Jurado de Expropiación.

Pero en los casos en que, como sucede en el aquí analizado, la cantidad recibida inicialmente como justiprecio es objeto de recurso, cuya resolución determina que su importe se incremente, la diferencia entre el valor admitido por la Administración al tiempo de ocupar el bien expropiado y el fjjado definitivamente en vía administrativa o judicial no debe imputarse fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo sino que se entenderá devengada en el mismo ejercicio en que se dicta la resolución, administrativa o judicial, que resuelva el litigio entre la Administración expropiante y el sujeto expropiado.

Así, en el caso concreto contemplado, fue el 6 de noviembre de 2006 cuando tuvo lugar la fijación definitiva del justiprecio- 434.525,08 euros- por parte del Jurado Provincial de Expropiación forzosa. El Ayuntamiento de …, el 20 de octubre de 2008, acordó abonar a XXX la diferencia entre el justiprecio finalmente fijado y el importe recibido a cuenta el 23 de octubre de 2003 (215.282,54), esto es, 208.969,54, cantidad que deberá entenderse obtenida en el periodo impositivo en que sea firme la resolución que determine el importe definitivo del justiprecio, por lo que en este caso resultaba procedente incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 la nueva renta generada como consecuencia del señalamiento definitivo del justiprecio. Es, pues, al ejercicio 2006 al que debe imputarse el ingreso producido. Es el momento en que la resolución se dicta el que debe tomarse como periodo al que imputar este incremento patrimonial diferido. Imputar este incremento o ganancia obtenida en la contienda mantenida con la Administración al periodo en que se devengó el tributo equivaldría a que la Administración Tributaria se viese impedida de regularizar los incrementos patrimoniales que en estos caso, no infrecuentes ciertamente, obtuvieron los expropiados. A la Administración no podía reconocérsele el nacimiento a su favor de un derecho al cobro de lo que le correspondiese por el Impuesto sobre

Sociedades sobre un incremento de patrimonio que no se operó hasta el 6 de noviembre de 2006"."

A este respecto, procede traer a colación la resolución de este TEAC de 02-11-2017 (RG 6143/13), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"**OCTAVO.** A continuación, se abordará la imputación temporal de la parte de la ganancia patrimonial derivada del nuevo, y mayor, justiprecio reconocido en los acuerdos de retasación, acordados por el JPE durante 2007 y 2008 que se tradujeron en el cobro de cantidades adicionales a las reconocidas inicialmente por el JPE.*

...Pues bien, este Tribunal está de acuerdo con el criterio de la Inspección, por las siguientes razones.

1.- La retasación produce una alteración patrimonial distinta, y posterior, de la derivada de la transmisión del bien expropiado.

...

*2.- **La imputación temporal de la renta obtenida por la retasación debe hacerse al ejercicio en el que se determina y resulta exigible.***

Como se viene exponiendo, la transmisión de la propiedad de la finca no es la causa del derecho a la retasación, de modo que no hemos de fijarnos en el momento en el que se produjo la transmisión de la propiedad de la finca expropiada para determinar cuándo la retasación se integra en el patrimonio del expropiado.

...Estamos ante una alteración de patrimonio diferente y posterior, autónoma, cuya imputación temporal debe ser analizada también de modo autónomo, atendiendo a sus circunstancias propias. Estas circunstancias propias determinan que hay una nueva alteración del patrimonio del expropiado que deriva de la aplicación de una garantía legal que compensa el retraso en el pago del justiprecio permitiendo que, mediante la nueva valoración del elemento, el expropiado haga suyo un aumento del valor de mercado de las fincas producido después de haberlas transmitido. Estamos ante un derecho nuevo, nacido al margen de la previa transmisión.

*...Aplicando la regla general del artículo 14.1. c) de la LIRPF, debe imputarse esta ganancia patrimonial al ejercicio en el que se produce la alteración patrimonial, que en el caso que nos ocupa no puede ser otro que el **ejercicio en el que se reconoce el derecho a la retasación por el JPE.** Es en ese momento cuanto se altera la composición del patrimonio del expropiado, al incorporarse a él un derecho de crédito, el derecho a percibir la compensación por el retraso en el pago del justiprecio. Es claro que antes de ese momento sólo existe la expectativa del reconocimiento del derecho solicitado (que dista mucho de ser automático, véase la abundante jurisprudencia sobre su procedencia) y que, por otro lado, el pago posterior no retrasa la adquisición del derecho.*

El devengo se retrasaría al momento de la existencia de sentencia judicial firme si hubiese litigio judicial sobre la existencia o la cuantía del derecho, por aplicación del artículo 14. 2.a) de la LIRPF.

Este criterio es coherente con el adoptado en casos semejantes, como es el de las subvenciones, en las que es pacífico que la alteración patrimonial se entiende

producida en el momento en que el se reconoce el derecho, esto es, cuando el órgano concedente comunica la concesión al solicitante, con independencia del cobro posterior -salvo que de los términos de la subvención resulte que las cantidades no son exigibles hasta ejercicios posteriores-. (DGT, DGT 19-9-01; CV 13-4-10; CV 26-1-10; CV 7-7-11; CV 30-5-13; CV 6-3-15).

O el caso de las ganancias patrimoniales obtenidas por la indemnización por daños y perjuicios, que no se entiende producida cuando se produjo el daño que será compensado, sino cuando se reconoce el derecho a obtener la indemnización, ya sea por acuerdo entre las partes (DGT CV 12-2-09), o por decisión del órgano administrativo que reconozca la indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración Pública (DGT 22-12-97).

Por lo tanto, en atención a todo lo expuesto, se confirma el criterio adoptado por la Inspección."

Criterio reiterado en resolución de este TEAC de 02-11-2017 (RG 6145/2013).

Así pues, de acuerdo con lo anterior, debemos concluir que procede la imputación en el ejercicio 2013 del incremento del justiprecio, siendo este el ejercicio en que adquirió firmeza la Sentencia del Tribunal Supremo de …-…-2013 (Recurso de Casación …/…), mediante la cual se fijó definitivamente el justiprecio en importe de 1.269.171,78 euros, más los correspondientes intereses de demora, debiéndose desestimar, por tanto, las pretensiones actoras al respecto.

QUINTO.- En relación a los intereses de demora, conviene hacer referencia a la resolución de este TEAC de 24-11-2020 (RG 1156/2020), dictada en unificación de criterio, que viene a aclarar la cuestión, en los siguientes términos:

*"**CUARTO**: Sentado lo anterior, debe recordarse que la cuestión aquí controvertida no es la imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada de la percepción del justiprecio sino la imputación temporal de los intereses derivados del retraso en el pago del justiprecio.*

Los artículos 56 y 57 de la LEF se refieren, respectivamente, a los intereses derivados del retraso en la fijación del justiprecio y del retraso en su pago, en los términos siguientes:

"Artículo 56. [Indemnización por demora en el procedimiento expropiatorio]

Cuando hayan transcurrido seis meses desde la iniciación legal del expediente expropiatorio sin haberse determinado por resolución definitiva el justo precio de las cosas o derechos, la Administración expropiante culpable de la demora estará obligada a abonar al expropiado una indemnización que consistirá en el interés legal del justo precio hasta el momento en que se haya determinado que se liquidará con efectos retroactivos, una vez que el justiprecio haya sido efectuado."

"Artículo 57. [Devengo de interés legal del justiprecio por demora en el procedimiento expropiatorio. Cómputo del plazo]

La cantidad que se fije definitivamente como justo precio devengará el interés legal correspondiente a favor del expropiado hasta que se proceda a su pago y desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses a que se refiere el artículo 48."

Por su parte, el artículo 48 de la LEF dispone en su apartado primero:

"Artículo 48. [Pago del justiprecio]

1. Una vez determinado el justo precio, se procederá al pago de la cantidad que resultare en el plazo máximo de seis meses."

En este sentido, lo primero que debe destacarse es que tanto los intereses derivados del retraso en la fijación del justiprecio como los derivados del retraso en su pago no pueden tomarse como parte del justiprecio, por lo que darán lugar, en su caso, a incrementos de patrimonio distintos al derivado de la percepción de aquél. Así lo ha establecido este Tribunal Central en diversas resoluciones, entre las que pude citarse la de 28 de mayo de 2009 (RG 239/2008), a cuyo tenor:

<<En este sentido, en relación con el abono de intereses de demora, la Ley de Expropiación Forzosa distingue los derivados de la «demora en la tramitación del importe del justiprecio» (art. 56) y los derivados de la «mora o retraso en el pago del justiprecio» (art. 57). Los primeros tienen carácter de indemnización, son indemnizatorios en el sentido recogido en el artículo 1.501.3, en relación con el artículo 1.100, ambos, del Código Civil; mientras que los derivados del supuesto previsto en el artículo 57, de la citada Ley, son remuneratorios en el sentido contemplado en el artículo 1.501.2 del Código Civil, cumpliendo la función de resarcimiento por la indisponibilidad por parte del afectado del montante económico que el justiprecio representa.

En ambos casos se trata de una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que los hacen viable, pero sin que estén integrados en el importe del justiprecio.

En relación con esta cuestión el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (Recurso de Casación núm. 4123/2004), expresa lo siguiente, Fundamento de Derecho Tercero:

«Los intereses vienen a representar en unos casos una compensación por la demora en la determinación del justiprecio -artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa- o por retraso en el pago del mismo -artículo 57 de la citada Ley -, 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 artículo 56 de la Ley que se impone a la Administración o beneficiario de la expropiación, en razón de la demora en la determinación o pago del justiprecio, por ello, la jurisprudencia de nuestra Sala no lo viene considerando como parte del justiprecio, sino como un crédito accesorio del mismo que se devenga por imperativo legal; ....».

Nos encontraríamos, pues, con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno respecto al bien que sale del patrimonio, respecto al que se percibe el justiprecio, y otro respecto a los intereses que la Administración satisface en atención a la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.>>

Este Tribunal Central, en su resolución de 18 de marzo de 2003 (RG 2959/2000), dictada en unificación de criterio, estableció, a este respecto, que los intereses de

demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa, no tienen el carácter de remuneratorios sino de indemnizatorios, razón por la cual no deben calificarse de rendimientos del capital mobiliario sino de incrementos de patrimonio, lo que determina que hayan de imputarse temporalmente no según se devengan sino en el período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que es aquel en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono. Dicho criterio fue reiterado en la resolución de este Tribunal Central de 24 de noviembre de 2009 (RG 8155/2008).

(...)

Sin embargo, esta última sentencia [sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 (Rec. casación unificación doctrina nº 242/2006)] lo que viene es a afirmar, por remisión a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2010 (Rec. cas. nº 4773/2003), que son los intereses del artículo 56 de la LEF, es decir, los derivados del retraso en la fijación del justiprecio (y no los derivados del retraso en el pago del justiprecio, regulados en el artículo 57 de la LEF), los que se devengan en el momento de la determinación del justiprecio. Así, en efecto, dice la sentencia de 7 de octubre de 2010 (la negrita y el subrayado son añadidos):

> *<<QUINTO*
>
> *Mediando tales diferencias en situaciones fácticas y jurídicas sustancialmente iguales, nos corresponde ahora fijar cual es la doctrina correcta y ésta la encontramos en nuestra recientísima sentencia de 12 de abril de 2010 (RJ 2010, 2317).*
>
> *En élla se trata de determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto que grava el incremento patrimonial producido por el interés percibido por la demora en la tramitación y pago del justiprecio.*
>
> *Pues bien, después de reproducir los textos tributarios a los que con anterioridad hemos hecho referencia y de examinar la naturaleza indemnizatoria y automática, por ministerio de la Ley, del derecho a percibirlos, concluye en una contundente, clara y explícita razón de decidir:* ***el devengo tributario, a efectos del IRPF, de la indemnización expropiatoria, tanto del principal como de los <u>intereses del artículo 56 de la LEF</u>*** *(RCL 1954, 1848),* ***queda fijado 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.****>>*

(...)

<u>Los intereses cuya imputación temporal se discute en el presente recurso extraordinario de alzada son los contemplados en el artículo 57 de la LEF, esto es, los que se satisfacen como consecuencia del retraso en el pago de la cuantía ya fijada como justiprecio, cuando dicho retraso es superior a 6 meses.</u> La cuantificación de dichos intereses, como afirma el Director recurrente, no depende de la firmeza de la sentencia en que se determina el justiprecio, sino del retraso efectivo en que incurra el organismo expropiador al satisfacer el importe del justiprecio ya fijado. El cómputo de dichos intereses sólo puede realizarse al tiempo

> *de su reconocimiento, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono, siendo el período impositivo en que tiene lugar dicho reconocimiento al que procede imputar la ganancia patrimonial correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, a cuyo tenor "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Por tanto, los intereses debieron imputarse no al ejercicio 2010 en que se produjo la firmeza de la sentencia que fijó el justiprecio, como concluyó el TEAR, sino al ejercicio 2012 en que se cuantificaron y pagaron.*
>
> *Así lo dijimos en nuestra resolución de 18 de marzo de 2003 (RG 2959/2000), dictada en unificación de criterio, al señalar:*
>
> *" (....) a la imputación temporal de los incrementos de patrimonio se refiere el artículo 14 del RD 1841/1991 estableciendo la imputación general de ingresos y gastos al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, añadiendo que a efectos de lo previsto en dicho párrafo los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que teniendo en cuenta que los intereses de demora por el retraso en el pago del justiprecio abarcan todo el período que comprende el retraso, la alteración patrimonial sólo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir cuando se cuantifican y se acuerda su abono".*
>
> *El mismo criterio debemos mantener respecto de los hechos examinados en el presente recurso, dada la identidad de redacciones sobre la imputación temporal de los incrementos de patrimonio de la normativa del IRPF aplicable en la resolución de 18 de marzo de 2003 y de la Ley 35/2006 aplicable al caso presente.*
>
> *Por lo expuesto,*
>
> *EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:*
>
> *La alteración patrimonial derivada de la percepción por el contribuyente de los intereses regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa debe entenderse producida en el periodo impositivo en que los mismos se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago."*

Es decir, debemos tener en cuenta que existen dos tipos de intereses de demora en un procedimiento expropiatorio, los intereses por la demora en la determinación del justiprecio (artículo 56 LEF) y los intereses por la demora en el pago del justiprecio (artículo 57 LEF). Tratándose en este caso de una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia, debemos atender para el cálculo de los intereses del artículo 56 LEF, a lo establecido en el artículo 52.8 LEF, que señala que *"en todo caso, sobre el justiprecio acordado definitivamente para los bienes objeto de este artículo, se girará la indemnización establecida en el artículo cincuenta y seis de esta Ley, con la especialidad de que será fecha inicial para el cómputo correspondiente la siguiente a aquélla en que se hubiera producido la ocupación de que se trata."*

Asimismo, procede traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo nº 40/2021, de fecha 21-01-2021, (rec. casación 6111/2019), en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

> *"SEGUNDO: (...)*
>
> *En definitiva, debemos contestar a la cuestión planteada en el auto de admisión que la imputación temporal del crédito litigioso de intereses ha de efectuarse en el año en que adquiera firmeza el auto que precisa todos los factores que sirven para su exacta determinación (dies a qua, dies ad quem y base de cálculo), esto es, que permite que se cuantifiquen los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio.*
>
> *TERCERO.- Aplicación de la doctrina fijada al presente recurso de casación.*
>
> *En el caso que nos ocupa, para determinar el importe de los intereses devengados en favor de la expropiada, por razón del retraso en la fijación del justiprecio, era preciso establecer éste mismo y el tiempo de generación de los intereses, aplicando sobre el resultado de tal multiplicación el tipo de interés legal.*
>
> *Se desprende de los antecedentes obrantes y de la narración de la sentencia de instancia, que dichos elementos integrantes de la deuda de intereses no fueron detallados en una sola resolución, sino que consta que en la sentencia de 31 de diciembre de 2007 se fijó el justiprecio de la finca expropiada y se condenó al pago de intereses, que no se cuantificaban; que en sentencia de 30 de julio de 2008 se acordó activar la ejecución y requerir al Ayuntamiento de … el abono de las cantidades adeudadas. Se establece, pues, por resolución firme el justiprecio en la suma de 3.318.175,86 euros, base sobre la que aplicar el tipo de interés.*
>
> *Fijado de forma cierta el justiprecio, por auto de 21 de diciembre de 2009 se precisa periodo de generación de los intereses -que abarca desde el 13 de mayo de 1960 (nada menos) al 6 de marzo de 2009. A nuestro juicio, ambas resoluciones judiciales contienen todos los datos necesarios para que la Administración expropiante fijara -y satisficiera- el importe total de los intereses, concretando y delimitando asi la ganancia patrimonial. Tal auto es la decisión judicial -firme en 2010- determinante del devengo, basado como hemos dicho en la exigibilidad y ésta, a su vez, en la liquidez.*
>
> *Por tanto, conforme al art. 14.2.a) de la LIRPF, los intereses devengados habían de ser imputados al ejercicio de 2010, año de la firmeza del mencionado auto, puesto que el débito tributario ya existía y, aun no líquido, podía liquidarse mediante una mera operación aritmética y, por ende, pagarse de una vez, por lo que el derecho a su percepción había nacido y podía ser exigido su importe por la Administración Tributaria.*
>
> *Por tanto, hemos de dictar una sentencia que declare haber lugar al recurso de casación y anular la de instancia, sustituyéndola por otra que estime el recurso jurisdiccional de instancia y anule la liquidación girada, por ser disconforme a derecho en su determinación del ejercicio de devengo, todo ello sin pronunciamiento acerca de la prescripción de la facultad de la Administración para liquidar la deuda tributaria, toda vez que la propia Sra. … incluyó en su autoliquidación del año 2012 la cantidad percibida en concepto de intereses y, en*

> *general, carecemos del conocimiento completo y preciso de eventuales actos de interrupción, aspectos estos sobre los que, además no ha habido debate, ni en la instancia ni en esta casación.*
>
> *Debe añadirse que la sentencia de esta Sala y Sección que resuelve el recurso de casación nº 6088/2019 ha estimado un recurso de casación sustancialmente idéntico, referido a la misma expropiación forzosa e idéntica finca."*

En el caso que nos ocupa, en relación a los intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio, dispuso el TS en sentencia de …-... -2013 (Recurso de Casación …/…), lo siguiente:

> *"PRIMERO.- La sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección …, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de … de 2010, objeto de este recurso, contiene el siguiente fallo, que fue objeto de aclaración mediante auto de la misma Sala de … de 2011:*
>
> > *"Que debemos desestimar y desestimamos el recurso interpuesto por el Procurador Sr. … en nombre y representación de JK, S.L. contra la Resolución del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (…) de DD de septiembre de 2005 y que debemos estimar y estimamos en parte el recurso interpuesto por el Procurador Sr. … en nombre y representación de la entidad XXX S.A. contra la Resolución del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa (…) de TT de diciembre de 2005 que desestima el recurso de reposición deducido contra la Resolución del mismo Jurado de (…) de DD de septiembre de 2005, que determina el justiprecio de la finca n.º… FINCA_1 del proyecto "(……)", declarando la imputación de los intereses por el retraso sufrido en la tramitación del justiprecio a la Administración del Estado, de la que depende el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, por el tiempo transcurrido sobre el exceso de tres meses que el Jurado tiene para resolver y notificar la resolución sobre justiprecio, en los concretos términos expuestos en el fundamento de derecho decimotercero de la presente Sentencia. Sin costas.".*
> >
> > *Mediante auto de … de 2011, la Sala de instancia introdujo en el fundamento de derecho decimotercero la aclaración interesada por la recurrente, quedando el fallo parcialmente rectificado en consecuencia, en los términos que se desprenden de su parte dispositiva: "Del mismo modo, en el fallo de la Sentencia, donde dice "por el tiempo transcurrido sobre el exceso de tres meses que el Jurado tiene para resolver, en los concretos términos expuestos en el fundamento de derecho decimotercero de la presente Sentencia", debe decir y dice "por el tiempo transcurrido sobre el exceso de tres meses que el Jurado tiene para resolver y notificar la resolución sobre justiprecio, en los concretos términos expuestos en el fundamento de derecho decimotercero de la presente Sentencia.".*

La referida STSJ de Madrid de …-…-2010, dispuso al respecto lo siguiente:

> *"En consecuencia, desde estas consideraciones ha de estimarse que en el caso que nos ocupa el abono de los intereses de demora corresponderá a la Administración del Estado de la que depende el Jurado por el periodo que va desde la superación del plazo establecido para que el mismo dicte resolución sobre el*

> *justo precio, y ello en la medida en que, como alega la beneficiaria de la expropiación, de la documentación obrante en el expediente administrativo resulta acreditado que si bien la entrada del expediente de justiprecio tuvo lugar el día 2 de diciembre de 2003, sin embargo el Acuerdo que lo fijó no se dictó sino hasta el día DD de septiembre de 2005, superado por tanto con creces el plazo de tres meses que como plazo máximo establece el artículo 42.3 de la Ley 30/92 , de 30 de noviembre, redactado por Ley 4/1999, de 13 de enero, para dictar resolución en un expediente que no lo tiene fijado, como es el caso- STS de 23 de febrero de 2002 , entre otras-.*
>
> *Ahora bien, teniendo en cuenta que en el presente caso la beneficiaria señala -sin controversia por las demás partes- que el citado Acuerdo fue notificado el 21 de octubre de 2005, se ha de estimar que* ***resulta procedente imputar al Jurado los intereses de demora devengados desde el día siguiente a aquel en que finalizó el citado plazo máximo de tres meses para resolver -esto es, desde el 3 de marzo de 2004- hasta el día en que efectivamente se dictó el Acuerdo, esto es el DD de septiembre de 2005 - STS … de 2008*** *-.*
>
> *Por consiguiente, procede estimar el recurso deducido por la entidad beneficiaria de la expropiación en el exclusivo extremo que se acaba de examinar."*

De acuerdo con lo anterior, en el Acta de Pago del Justiprecio e Intereses de fecha NN-10-2015, se dispuso respecto a los intereses de demora, lo siguiente:

> *"Los INTERESES DE DEMORA que ascienden los mismos a SETECIENTOS DIECIOCHO MIL CIENTO CINCUENTA Y TRES EUROS CON CINCUENTA Y CINCO CÉNTIMOS (718.153,55 €), cantidad que incluye los intereses que en su caso, han podido corresponder a la demora en la determinación del justiprecio por parte del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa."*

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos determinar que, en ese importe de 718.153.55 € están incluidos tanto los intereses correspondientes al retraso sufrido en la fijación del justiprecio, que deben imputarse al momento en que adquirió firmeza la STS, esto es al ejercicio 2013, como los intereses correspondientes al retraso en el pago del justiprecio.

A efectos de determinar cómo deben imputarse estos últimos intereses, debemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 57 de la LEF, en el que, como ya hemos señalado, se regulan los intereses correspondientes al retraso en el pago del justiprecio.

Dispone el artículo 576 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, lo siguiente respecto a los intereses de mora procesal:

> *"1. Desde que fuere dictada en primera instancia, toda sentencia o resolución que condene al pago de una cantidad de dinero líquida determinará, en favor del acreedor, el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos o el que corresponda por pacto de las partes o por disposición especial de la ley.*
>
> *2. En los casos de revocación parcial, el tribunal resolverá sobre los intereses de demora procesal conforme a su prudente arbitrio, razonándolo al efecto.*

> *3. Lo establecido en los anteriores apartados será de aplicación a todo tipo de resoluciones judiciales de cualquier orden jurisdiccional, los laudos arbitrales y los acuerdos de mediación que impongan el pago de cantidad líquida, salvo las especialidades legalmente previstas para las Haciendas Públicas."*

Estos intereses surgen con el efecto declarativo de la sentencia por lo que, mientras el fallo judicial no sea firme, el obligado no tiene atribuido el derecho a percibir su importe, extendiéndose la incertidumbre tanto a su exigibilidad como a su cálculo. Una vez que la sentencia adquiere firmeza, se concreta la base de cálculo.

Llegados a este punto procede traer a colación de nuevo la resolución de este TEAC de fecha 24-11-2020 (RG 1156/2020), -en la que se reitera el criterio expuesto en la resolución de fecha 18-03-2003 (RG 2959/2000)-, en la que dispusimos que, en el caso de las expropiaciones forzosas, la imputación temporal de la renta derivada del pago de los intereses de demora derivados del retraso en el pago del justiprecio, es decir, los intereses regulados en el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, debe realizarse en el periodo impositivo en que los intereses se reconocen, es decir, cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago, siendo este periodo en el que se produce la alteración patrimonial.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, este TEAC considera que los intereses liquidados por la Administración deben imputarse temporalmente cuando tiene lugar su cuantificación y se acuerda su pago, lo cual, en nuestro caso, tuvo lugar con el Acta de Pago del Justiprecio e Intereses de fecha **NN-10-2015**, y ello sin perjuicio de que la fecha de firmeza de la sentencia sea previa.

De acuerdo con lo anterior, del importe de 718.153,55 €, procedería imputar al ejercicio 2013 (firmeza de la STS) la parte correspondiente a los intereses por retraso en la fijación del justiprecio y al ejercicio 2015 (Acta de Pago) la parte correspondiente a los intereses por retraso en el pago del justiprecio.

En cuanto al cálculo de los intereses de demora realizado por la Administración se calcularon los intereses para los ejercicios 2014 y 2015 (hasta NN-10-2015), aplicando sobre el justiprecio (1.239.615,75 euros) el tipo de interés legal correspondiente a cada ejercicio, teniendo en cuenta los días naturales transcurridos hasta el pago en el ejercicio 2015, disponiéndose en el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 28-05-2021, al respecto, lo siguiente:

> *"El contribuyente en su escrito de solicitud de rectificación afirma lo siguiente:*
>
> > *El importe de los intereses correspondientes al ejercicio 2.015 se cuantifica en la cantidad de 32.450,76 euros según el siguiente cálculo:*
> >
> > *Importe adicional de justiprecio reconocido: 1.239.615,75*
> >
> > *Tipo de interés legal para el ejercicio 2.015: 3,5%*
> >
> > *Tipo de interés hasta NN de octubre de 2.015: 32.450,76 euros.*
>
> *Si se efectúa el cálculo anterior el importe del interés legal para el ejercicio 2015 (hasta NN de octubre de 2015) asciende a 34.946,98 euros, importe que se propuso en la propuesta de resolución, y no a 32.450,76 euros como solicita el contribuyente en su escrito."*

Vemos por tanto que la Administración únicamente imputó al ejercicio 2015 el importe de intereses correspondientes al retraso en el pago del justiprecio devengados en el ejercicio 2015, esto es, desde el 01-01-2015 hasta NN-10-2015 (fecha del Acta de Pago), si bien, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Fundamento de Derecho, debería haberse imputado al ejercicio 2015 la totalidad del importe de los intereses correspondientes al retraso en el pago del justiprecio, puesto que fue en dicho ejercicio cuando tuvo lugar su cuantificación y se acordó su pago, no obstante, en cumplimiento de la doctrina de la "non reformatio in peius", en aras a que el contribuyente no vea perjudicada su situación, deberá mantenerse el ajuste practicado por la Administración, debiéndose imputar al ejercicio 2015 únicamente el importe de 34.946,98 euros, procediendo un ajuste negativo en la base imponible del IS 2015 por 1.922.822,32 euros (1.239.615,75 + 683.206,57), desestimándose por tanto las pretensiones actoras al respecto.

SEXTO.- Respecto a los **intereses de demora del procedimiento expropiatorio, alega el interesado la no tributación de los mismos**, por considerar aplicable el criterio del Tribunal Supremo, en sentencia para unificación de doctrina de 03-12-2020 (Recurso 7763/2019, nº sentencia: 1651/2020), en virtud de la cual los intereses de demora percibidos por el contribuyente por la devolución de un Impuesto, habida cuenta de su naturaleza compensatoria, se encuentran no sujetos.

Pues bien, procede señalar que, siendo esta una cuestión ya planteada al TEAR, debemos traer a colación el pronunciamiento que consta al respecto en la resolución impugnada, que este Tribunal secunda en su integridad:

> *"SEXTO.- Por último, debe analizarse si los intereses que se perciben como consecuencia de la expropiación pueden tener la consideración de no sujetos. Alega el interesado lo siguiente:*
>
> *Pues bien, recientemente, este mismo Tribunal, en sentencia para unificación de doctrina de 03/12/2020, Recurso 7763/2019, Nº sentencia: 1651/2020, considera que los intereses de demora percibidos por el contribuyente por la devolución de un impuesto, habida cuenta su naturaleza compensatoria se encuentran no sujetos. Dice el Tribunal Supremo:*
>
> *"Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente".*
>
> *"no se debe aceptar que la administración cobre impuestos por una cantidad que debe pagar por haber exigido antes un ingreso indebido y que la sujeción al IRPF en este caso desvirtuaría la naturaleza indemnizatoria misma de los intereses."*
>
> *Este criterio, desde luego novedoso del Tribunal Supremo debe seguirse asimismo en el supuesto de los intereses de demora compensatorios e indemnizatorios del incumplimiento de la Administración de pago del justiprecio en plazo. Máxime en casos como el presente en que el justiprecio que luego es confirmado por el Tribunal Supremo ya quedó fijado en 2005.*
>
> *Hace mención el interesado, en su escrito de interposición, a la Sentencia del Tribunal Supremo 4027/2020, de 3 de diciembre de 2020. Según entiende, al socaire de la misma se determina que los intereses de demora percibidos son un*

supuesto de no sujeción al Impuesto, por lo que no procede realizar el ajuste pretendido por el órgano actuante.

De la sentencia se desprende lo siguiente:

> *CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.*
>
> *Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que no era otra que:*
>
> *"Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente".*
>
> *La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF*

A este respecto, se puede entender que el TS fija el criterio de que 'Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF. Sentencia ha de ser aplicada, por el momento, en sus estrictos términos. Es decir, no se aplica a:

- Los intereses de demora satisfechos por sujetos distintos a la AEAT.

- Los intereses de demora satisfechos por la AEAT cuya tributación estaría sometida al IS, incluyéndose en esta exclusión, por expresa remisión de la LIRPF, los intereses de demora cuya tributación se produciría en IRPF dentro de los rendimientos de activ. económicas.

Si bien sí resultaría de aplicación a los intereses de demora satisfechos por la AEAT por devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

La administración, en cumplimiento de la Sentencia del Tribunal Supremo que reconoce la cuantía indemnizatoria a abonar al interesado como consecuencia de la expropiación forzosa, procede al pago de los intereses de demora a la entidad JK SL.

SÉPTIMO.- Pues bien, de todo lo expuesto este Tribunal puede concluir que, si bien es cierto que el Alto Tribunal en virtud de su sentencia transcrita ut supra determina la no tributación de los intereses de demora en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considerándolo como un supuesto de no sujeción, en el caso de que estos sean abonados como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, este supuesto no puede ser inmediatamente trasladado al caso que nos ocupa sin realizar un análisis pormenorizado.

En el presente caso, efectivamente se concluye que los intereses de demora abonados deben formar parte de la base imponible. A este respecto, el artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece:

> *1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.*
>
> *(...)*
>
> *3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.*
>
> *De acuerdo con las alegaciones presentadas por el interesado, se entiende que estos intereses de demora no deberían de estar sujetos al Impuesto amparándose en la Sentencia del Tribunal Supremo. Sin embargo, para que esta sea de aplicación, debe tratarse, en principio, de intereses de demora satisfechos como consecuencia de una devolución practicada por la AEAT en el marco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

Así pues, no resultando de aplicación la citada sentencia del TS de 03-12-2020 (recurso 7763/2019) al referirse a un supuesto de hecho diferente (intereses de demora derivados de ingresos indebidos de carácter tributario), no podemos sino, desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Asimismo, procede traer a colación la STS de 24-04-2025 (rec. nº 3782/2023), en la que, en relación al IRPF, se dispuso lo siguiente respecto del tratamiento que debe darse a los intereses indemnizatorios del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa:

> *"QUINTO. Doctrina jurisprudencial.*
>
> *1. En relación con las tres primeras cuestiones de interés casacional, se reitera la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala y Sección en las SSTS núm. 1777/2024, de 7 de noviembre (rec. cas. 2440/2023), 1791/2024, de 8 de noviembre (rec. cas. 1165/2023), 1837/2024, de 18 de noviembre (rec. cas. 1161/2023) y 9/2025, de 14 de enero (rec. cas. 846/2023), en los siguientes términos:*
>
> *"1) A efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.*
>
> *2) La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, del modo establecido en las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), por las que el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.*

3) A tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas".

2. En relación con la cuarta cuestión de interés casacional su respuesta deber ser que los intereses indemnizatorios del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF."

Por tanto, debemos desestimar las alegaciones formuladas, confirmando la sujeción al Impuesto de los intereses de demora expropiatorios.

SÉPTIMO.- En relación a la compensación de BINs en el ejercicio 2015 cuya rectificación se solicita, alega el interesado que procede el mantenimiento de la compensación de dicho ejercicio en la misma proporción inicialmente compensada, esto es, al 96% de la base imponible previa, manifestando en su escrito, lo siguiente:

*"**5.- La Administración tributaria debió aplicar el mismo criterio de compensación de BINS aplicado en su IS 2015, es decir, el 96% de la base imponible previa a dicha compensación.***

Con independencia de lo expuesto en los Fundamentos anteriores, y tal y como se señalaba en el expositivo IV de los hechos -página 8-, la Administración tributaria no hace correctamente la rectificación del IS 2015 cuando consigna un importe de cero euros en la compensación de BINS.

En efecto, la Administración el ajuste negativo derivado del diferencial del justiprecio y de los intereses de demora por 1.922.822,32 euros, pero deja el apartado Compensación BINS a cero, reconociendo una devolución a favor de mi representada de 3.056,39 euros:

Se ha visto cómo mi representada, en su autoliquidación del IS 2015, había compensado un importe de BINS de 1.910.596,75 euros sobre una base imponible previa a la compensación de 1.984.442,52 euros, es decir, un 96,27% de dicha base previa.

Pues bien, ese mismo criterio tenía que haber sido aplicado en el acuerdo de rectificación de la autoliquidación. Si ahora, con motivo del ajuste negativo de 1.922.822,32 euros resulta una base imponible de previa a la compensación de 61.620,20 euros, se tenía que haber procedido a la compensación del 96,27% de dicha base previa, resultando un importe a favor de mi representada de 17.845,24 euros:

Como ya se reconoció una devolución de 3.056,39 euros, ahora corresponde reconocer el derecho a la devolución de la diferencia hasta 17.845,24 euros, es decir, 14.788,85 euros.

> *Dicho importe debería restarse de la base imponible negativa de 2007, que fue la utilizada en la autoliquidación del IS 2015."*

Por su parte, la Administración consideró que no procedía compensación alguna pues, a su juicio, la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción en los términos del artículo 119.3 LGT, no pudiendo el interesado:

> *"modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior. En este caso, tras la práctica del ajuste negativo de 1.922.822,32 euros, la base imponible previa asciende al importe de +61.620,20 euros, que multiplicado por el tipo de gravamen del 25%, da lugar a una cuota íntegra de 15.405,05 euros, y a un resultado A ingresar de 15.403,17 euros.*
>
> *(...)*
>
> *Con relación a la compensación de BIN, el contribuyente compensó la cantidad 1.910.596,75 euros (un 96% de la base imponible previa).*
>
> *El contribuyente al optar por consignar en su autoliquidación la BIN que compensó de 1.910.596,75 euros, autoliquidó una cantidad a ingresar de + 18.459,56 euros. Puesto que la compensación de BIN constituye una opción en los términos del artículo 119.3 LGT: ... el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior. (TEAC 04/04/2017)."*

Pues bien, debemos hacer referencia a las opciones tributarias, reguladas en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que dispone lo siguiente en su redacción original:

> *"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."*

A pesar de que este TEAC en sus resoluciones de 04-04-2017 (RG 1510/2013), 09-04-2019 (RG 3285-2018), 14-05-2019 (R.G.6054-2017), entre otras, consideraba la compensación de Bases Imponibles Negativas como una opción tributaria, en los términos del anterior artículo, no susceptible de modificación tras el plazo reglamentario de declaración, debemos considerar dicho criterio superado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-11-2021 (rec. 4464/2020). En la misma se establece que el mecanismo de la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino que se configura como un verdadero derecho autónomo del contribuyente, por lo que estaría permitido su ejercicio incluso en autoliquidaciones de carácter extemporáneo.

Dispone el Tribunal Supremo lo siguiente:

*"CUARTO. - **Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del articulo 119.3 LGT.***

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

*Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el **sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.***

*Ahora bien, **esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT** porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.*

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

*En definitiva, **la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.***

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declararlas BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre

> *otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).*
>
> *En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art.119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho. "*

En consecuencia, y asumiendo dicha doctrina jurisprudencial sentada por el Alto Tribunal, este TEAC cambió su criterio en resolución de 25-02-2021 (RG 8725/2021), pasando a considerar que la compensación de las BIN´s de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea.

Por tanto, debemos estimar las alegaciones de la recurrente y, accediendo a la rectificación solicitada respecto a la compensación de BIN´s, mantener el ejercicio de su derecho de compensación de BINs en el ejercicio 2015 en un 96% de la Base Imponible previa.

OCTAVO.- Por último, alega la recurrente que la Base Imponible Negativa pendiente de aplicar en periodos futuros del periodo 2014 debe quedar no por un valor cero sino por la diferencia entre la consignada en el IS 2015 y el importe de los intereses de demora devengados en 2014 (22.195,47 euros), manifestando en su escrito lo siguiente:

> *"En el expositivo IV de los hechos se hacía notar también el error en la consignación de la base imponible negativa pendiente de aplicar del año 2014.*
>
> *En la autoliquidación del IS 2015 aparece por un importe de 27.389,16 euros.*
>
> *El acuerdo de rectificación corrige dicha base imponible con los intereses de demora imputables a ese año, y que según el propio acuerdo de rectificación ascienden a 22.195,47 euros.*
>
> *Ello implicaba que la base imponible negativa pendiente de aplicar del año 2014 debía quedar en la diferencia de dichos importes, es decir, 5.193,69 euros.*
>
> *Sin embargo, en el acuerdo objeto de impugnación queda reducida a cero.*
>
> *Pues bien, ese error debe ser corregido, de forma que la base imponible negativa pendiente de aplicar del año 2014 debe lucir por 5.193,69 euros."*

La Administración en el Acuerdo de resolución modificó las Bases Imponibles Negativas declaradas en los ejercicios 2013 y 2014, en los siguientes términos:

> *"De haberse consignado el importe adicional del justiprecio y los intereses de demora devengados hasta el 31-12-2013, en el ejercicio 2013, la BIN del ejercicio 2013 ascendería a 188.728,98 euros:*
>
> *BIN 2013 autoliquidada 2.061.966,67*
>
> *- Justiprecio adicional -1.239.615,75*

- Intereses devengados hasta el 31-12-2013 -633.621,94

total intereses hasta NN-10-2015 718.153,55

- intereses 2014 -49.584,63

- intereses 2015 hasta NN-10-2015 -34.946,98

BIN 2013 188.728,98

Y de haberse registrado en el 2014 los intereses devengados en ese ejercicio de 49.584,63 euros, no se habría generado la BIN de 27.389,16 euros. Como el ejercicio 2014 se encuentra prescrito, y no se produce una menor tributación, se imputa anticipadamente el ingreso por el importe de intereses de 2014 de 22.195,47 euros (diferencia entre 49.584,63 y 27.389,16), al ejercicio 2013 (artículo 11.1 y 3 LIS); minorando la BIN generada en ese ejercicio en 22.195,47 euros adicionales.

Quedando la BIN 2013 rectificada en 166.533,51 euros: (...)."

En resumen, tras la rectificación solicitada, el saldo al inicio del ejercicio 2015 de BIN de la página 15, quedaría como sigue:

Ejercicio BIN pendiente a principio del período

2007 50.381,70

2009 23.224,66

2011 566.775,82

2012 503.531,32

2013 166.533,51 2014 0,00

Total BIN 1.310.447,01

El artículo 66 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone lo siguiente: (...)

De acuerdo con este artículo, es posible la regularización de una base imponible pendiente de compensar generada en un ejercicio prescrito, en un ejercicio objeto de comprobación no prescrito; siempre que no haya transcurrido el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración del ejercicio donde se generó la base imponible pendiente de compensar. En el caso que nos ocupa, no han transcurrido más de 10 años desde el 26-07- 2014, y el ejercicio que se está comprobando es el ejercicio 2015, no prescrito.

En el caso del ejercicio 2014, tampoco han transcurrido más de 10 años desde el 27-07-2015.

Nuestro ordenamiento tributario regula de forma separada la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a dictar liquidación en relación con un determinado concepto y periodo tributario, y la del derecho a comprobar aquellos hechos, actos o elementos que, habiendo tenido lugar en periodos respecto de los que se ha producido la prescripción del derecho a liquidar, tienen efectos en otros respecto de los que no existe tal impedimento.

> *En este contexto, el artículo 66 bis de la LGT introduce, en relación con bases imposibles negativas, cuotas y deducciones, una limitación al principio general establecido en su artículo 115, de que el mero derecho a comprobar e investigar operaciones, actividades y cualesquiera circunstancias no está sometido a un plazo de prescripción. De esta manera, el legislador establece una limitación específica a la comprobación de un conjunto de elementos cuya característica común es que se trata de créditos fiscales, que se originan en un determinado periodo impositivo y cuya incidencia en los posteriores deriva del derecho del obligado tributario a su aplicación posterior. Se trata en todos los casos de derechos que se originan en relación con una obligación tributaria y un periodo impositivo concreto, en cuya liquidación se registra el nacimiento de una base imponible negativa, de una deducción o de una cuota que no puede aplicarse o utilizarse en el mismo y que el legislador permite que se traslade a un momento posterior. En definitiva, se trata de elementos que pueden afectar a periodos posteriores de una obligación tributaria."*

En este punto, se rectificó la propuesta de resolución, estimando parcialmente las alegaciones de la interesada relativas a los intereses de demora del ejercicio 2014:

> *"Con relación a los intereses devengados en el ejercicio 2014, por importe de 22.195,47 euros, contabilizados por el contribuyente en un ejercicio posterior al devengo, ejercicio 2015, se acuerda su no imputación anticipada al ejercicio 2013. Al no tratarse de un ingreso imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior al devengo por el contribuyente.*
>
> *(...)*
>
> *Analizadas las alegaciones presentadas por el contribuyente, se modifica la propuesta para consignar una **BIN 2013 de 188.728,98 euros**, al estimarse la alegación formulada por el contribuyente, y acordarse la no imputación anticipada al ejercicio 2013, de los intereses devengados en el ejercicio 2014, por importe de 22.195,47 euros, contabilizados por el contribuyente en el ejercicio 2015."*

Pues bien, de acuerdo con los criterios de imputación previstos en la presente resolución, deberá imputarse al ejercicio 2013 un incremento de base imponible de 1.239.615,75 euros, correspondientes al justiprecio, más 633.621,94 euros correspondientes a los intereses de ese ejercicio, lo que determina que la BIN de 2013 quede cuantificada en un importe de 188.728,98 euros (2.061.966,67 correspondientes a la BIN 2013 autoliquidada - 1.239.615,75 - 633.621,94).

Respecto del ejercicio 2014, el interesado declaró una BIN de 27.389,16 euros, de manera que, debiéndose imputar al 2014 intereses por importe de 49.584,53 euros, dicha BIN debe cuantificarse en 0,00 euros, tal y como determinó la Administración.

Debe aclarase que el importe de 5.193,69 euros que el interesado considera que debe constar como BIN del 2014 se debe a un error ya que, según sus alegaciones, si bien la BIN de 2014 declarada ascendió 27.389,16 euros (lo cual es correcto), los intereses que erróneamente considera que deben imputarse al 2014 son 22.195,42 euros, ascendiendo en realidad dichos intereses a 49.584,53 euros, siendo los 22.195,42 euros a los que él hace referencia, no los intereses a imputar al ejercicio 2014, sino la diferencia entre los 49.584,53 euros de intereses a imputar al 2014 y los 27.389,16 euros de la BIN declarara en 2014, habiendo estimado la Administración la pretensión

del recurrente sobre que no debían compensarse esos 22.195,42 euros restantes con las BINs de 2013.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

Por lo expuesto,

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