



Roj: **STS 2161/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:2161**

Id Cendoj: **28079130022016100190**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/05/2016**

Nº de Recurso: **1488/2014**

Nº de Resolución: **1099/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Mayo de dos mil dieciséis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 1488/2014, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco José Abajo Abril, en nombre y representación de don Martin , don Pedro , don Santiago y don Vidal , contra la sentencia, de fecha 12 de marzo de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 219/2013, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 24 de abril de 2013, desestimatoria de la reclamación formulada contra acuerdo, de 5 de septiembre de 2011, del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación Especial de Castilla La Mancha, como sucesores de don Juan María , por el concepto IRPF del periodo 2008. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- En el recurso contencioso administrativo núm., seguido ante la Sección Cuarta de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 12 de marzo de 2014 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Francisco José Abajo Abril, en nombre y representación de D. Martin , D. Pedro , D. Santiago y D. Vidal contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) desestimando el recurso interpuesto contra el Acuerdo de 5 de septiembre de 2011 del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación Especial de Castilla-La Mancha, por la que se practicó liquidación a los citados reclamantes, como sucesores del fallecido D. Juan María , por el concepto IRPF de 2008, la cual confirmamos por ser conforme a Derecho. Con imposición de costas a los recurrentes".

**SEGUNDO** .- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de don Francisco José Abajo Abril, en nombre y representación de don Martin , don Pedro , don Santiago y don Vidal se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

**TERCERO** .- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 3 de junio de 2014, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia estimatoria por la que se case la sentencia recurrida y se resuelva de conformidad con las argumentaciones contenidas en los motivos de casación.

**CUARTO** .- El Abogado del Estado formalizó, por medio de escrito fechado el 9 de septiembre de 2015, oposición al recurso de casación interesando se declare no haber lugar a casar la sentencia recurrida con imposición de las costas procesales a la parte recurrida.

**QUINTO** .- Por providencia de 16 de febrero de 2016, se señaló para votación y fallo el 3 de mayo de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La sentencia de instancia considera probados los siguientes hechos, de los que parte para desestimar el recurso de contencioso-administrativo: "D. Juan María obtuvo en 2006 una ganancia patrimonial derivada de la venta en escritura pública de fecha 18 de septiembre de 2006 de 9 participaciones de la entidad TOLEDO 96 SL, de carácter ganancial, a la CONSTRUCCIONES REYAL SAU (actualmente REYAL URBIS SA). La venta de las 97 participaciones se efectuó por importe de 42.266.799,33 €. En la misma escritura otros dos socios transmitieron sus participaciones, siendo el precio global de la venta de 126.800.398 €. Respecto del valor de adquisición de las participaciones, las mismas fueron adquiridas por 6,01 €, por lo tanto, el valor de las 97 participaciones fue de 592,87 €. Por lo que la Inspección sostiene que la plusvalía obtenida por el Sr. Juan María, teniendo en cuenta que al ser las participaciones gananciales le corresponde tributar por la mitad, ascienden a 21.133.108,18 € (21.133.399,67 € - 291,49 €).

El pago del precio estipulado fue el siguiente: 1.000.000 € a cobrar antes de la escritura de 2006; 600.000 € cobrados en el momento de firma de la escritura; 1.000.000 € cobrados en 2007 y, el resto, 39.666.799,33 € a cobrar en aprovechamiento urbanístico de la fincas propiedad de Toledo 96 SL, o bien en metálico, a opción de los vendedores.

También se pactó que si a la fecha señalada para el otorgamiento de la Escritura Pública de transmisión de las parcelas resultantes, ésta no pudiera otorgarse por causa imputable a la sociedad compradora, los vendedores podrían optar por el exigir el cumplimiento o resolver el contrato. Constituyéndose un derecho real de prenda en garantía del cumplimiento del pago a favor de la parte vendedora, que acepta, por medio de su representante en ese acto, sobre las propias participaciones sociales objeto de compraventa en esta escritura, las cuales, para el caso de subasta se valoran en su conjunto en la suma de 226.800.398 €, esto es 779.382,81 € por participación. Al mismo tiempo y como complemento del derecho real de prenda, se pactó reconocer a los vendedores, o a quien de ellos traiga causa, el derecho de reversión sobre las participaciones sociales que transmiten, de forma que en caso de incumplimiento por CONSTRUCCIONES REYAL SAU, de las obligaciones referidas a la entrega de parcelas o solares, los vendedores podrán, a su elección, o ejecutar la prenda o recuperar las participaciones sociales transmitidas, en proporción al 60% del 45.36% del aprovechamiento urbanístico neto patrimonializable pactado como parte del precio en el presente documento, o exigir el cumplimiento o la Resolución, de la compraventa de participaciones teniendo derecho a exigir en concepto de indemnización y como cláusula penal 24.000.000 €, en cualquiera de estos dos supuestos se liberaría automáticamente la prenda sobre participaciones.

Las cantidades fijadas para los años 2006 y 2007 fueron cobradas. El 8 de enero de 2008, lamentablemente, D. Juan María falleció.

Habida cuenta de los cambios producidos en el sector inmobiliario, el 10 de junio de 2009 se acordó novar el contrato -ya con los herederos-, pero sólo para modificar el régimen de cobros. Según el nuevo sistema, el cobro de los 39.666.799,33 €, se realizará del siguiente modo:

-11.900.039,80 € en metálico, a razón de 1.983.339,97 € anuales desde 2009 a 2014. Extendiéndose para cada año 4 pagarés de 495.834,99 € por cada heredero de D. Juan María, con carácter nominativo;

-7.644.000 € mediante la entrega de inmuebles de la Promoción HOY 10, a entregar en el plazo máximo de seis meses desde el 10 de junio de 2009. Que se entregarán a los herederos de D. Juan María ;

-536.480 € asumiendo REAL URBIS el IVA que tiene que repercutir a los herederos por la entrega de los bienes anteriores;

-el resto, 19.566.279,54 € mediante la entrega del aprovechamiento urbanístico de las citadas fincas: 17.453.391,70 € para D<sup>a</sup> Loreto y 528.221,96 € para cada uno de los 4 herederos.

A finales de 2010 entre D. Juan María y sus herederos habían cobrado: 500.000 € antes de la escritura de 2006; 300.000 € con la escritura de 2006; 500.000 € en 2007; 1.983.339,96 € en 2009 y 1.983.339,96 € en 2010. Es decir, un total de 5.266.679,62 € a fecha. Todo ello sin perjuicio de que, según las condiciones pactadas, a la fecha de levantamiento del acuerdo de liquidación, debían haber percibido el pago en especie de bienes inmuebles por suma de 8.200.480 €, ya que el mismo estaba previsto en el plazo de 10 meses contados desde el 10 de junio de 2009. Por lo que el total cobrado asciende a 13.4767.159,62 €. Del importe restante, se cobrará parte en metálico entre el 2011 y el 2014 (7.933.359,84 €) y quedará pendiente la entre en especie a resultas del desarrollo urbanístico (2.112.887,84 €). Según información facilitada por REYAL URBIS, está aprobado definitivamente el Plan General y el PEI (Plan Especial de Infraestructuras) y se encuentran pendientes



de tramitación la adjudicación del PAU, el proyecto de Urbanización y el proyecto de reparcelación. Según las condiciones del contrato de 2006, el aprovechamiento deberá entregarse en el plazo de un mes desde la aprobación del proyecto de reparcelación.

Ahora bien, la entidad REYAL URBIS SA se encuentra en situación concursal. Y, según los recurrentes, sólo han percibido hasta abril de 2013 la suma de 16.048.049,91?, adeudándoseles la cantidad 26.178.749,42? -folio 2 del Doc. 1 adjuntado con la demanda-. En concreto, 8.765.365? a los recurrentes y 17.453.391? a D<sup>a</sup> Loreto .

Por otra parte, a los hederos, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales y adjudicación de la herencia de D. Juan María , se les atribuyó una parte mayor del 50% correspondiente al fallecido que faltaba por cobrar a REYAL URBIS, de hecho, se les atribuye 22.213.407,60? de un total de 39.666.799,30?.

El fallecido D. Juan María , en su declaración de IRPF de 2006, se incluyó entre las ganancias patrimoniales con periodo de generación superior a un año, el importe de 21.133.399,50?. Ejerciendo de forma expresa la opción prevista en el art. 14.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), sobre operaciones a plazo. En concreto, imputó al año 2006, 798.842,50? y al año 2007, 498.749,23?, que corresponde al 100% a esta plusvalía de 2006, ya que no existían otras rentas pendientes de imputar. Por tanto, al final de 2007 se había imputado un total de 1.207.590,73?, de la plusvalía total de 21.133.399,50?. En el periodo 2008, las rentas a imputar eran de 19.835.808,50?, produciéndose el fallecimiento del contribuyente.

Con base a lo establecido en el art. 14 de la LIRPF , la Inspección considera que la declaración presentada para el año 2008, en la que nada se imputaba como incremento patrimonial, debía integrarse en 19.835.517,45?. En consecuencia se acordó practicar la siguiente liquidación: 3.570.393,13? de cuota; y 389.808,76? de intereses, lo que arroja un total de 3.960.201,80?.".

En instancia la representación procesal de los recurrentes sostuvieron la inconstitucionalidad del artículo 14.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , por lo que solicitaba el planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad. Además de entender que dicho precepto vulneraba el principio de capacidad económica ( artículo 31.1 CE ), dicha representación alegó que el precepto no era aplicable porque no existía un calendario de pagos que posibilitase la aplicación del régimen de operaciones a plazos del artículo 14.2.d).

**SEGUNDO** .- El recurso de casación se fundamentó en ocho motivos, pero por auto de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 27 de abril de 2015 , se declararon inadmisibles los motivos segundo, tercero, quinto, sexto y octavo. Y se admitieron a trámite los restantes. Esto es:

a) El motivo primero, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto de los artículos 31.1 y 14 de la Constitución y de la jurisprudencia dictada a su amparo en materia del principio de capacidad económica, igualdad e interdicción del principio de confiscatoriedad; así como infracción del artículo 3.1 LGT , que establece los principios de capacidad económica, justicia y equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad como base de la ordenación tributaria; junto con los principios de proporcionalidad y de limitación de costes indirectos recogido en el artículo 3.2 LGT , en relación con el artículo 14.4 de la Ley 35/2006, del IRPF (sic).

b) El motivo cuarto, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate, en particular de los artículos 14.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) , aprobada por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente al tiempo de la generación de la ganancia patrimonial, y artículo 14.4 de la Ley 35/2006 del IRPF , vigente al tiempo del fallecimiento del padre de los recurrentes (sic).

c) El motivo séptimo, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto, del artículo 14 LGR, que prohíbe el uso de la analogía para extender el ámbito del hecho imponible, de la jurisprudencia construida en su aplicación, y del artículo 31.3 CE que establece el principio de legalidad tributaria y 9.3 CE que establece el de seguridad jurídica, en relación con el artículo 14.2 d) de la LIRPF aprobada por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que regula las operaciones a plazos y su especial régimen de imputación temporal.

**TERCERO** .- 1. Sostiene la parte recurrente, en su primer motivo de casación, que el artículo 14.4 LIRPF vulnera el principio de capacidad económica al imponer el pago del impuesto en un momento anterior a la percepción o a la llegada de la exigibilidad de los pagos aplazados.



El referido principio se quiebra al exigirse, por causa de muerte del sujeto pasivo, el pago del impuesto antes de la exigibilidad de los pagos aplazados. Y en apoyo de su tesis la recurrente cita las sentencias del Pleno del TC 194/2000, de 19 de julio , y 45/1989, de 20 de febrero .

Advierte la recurrente que, sin ninguna duda, la situación económica real de quien percibe el precio de una compraventa en efectivo es distinta de la que posee quien tiene derecho de cobro por un pago aplazado. "Ambos tienen una capacidad económica real superior a aquel que nada vendió, pero su respectiva capacidad económica pues distintas son sus situaciones (uno tiene ya el dinero y el otro tan solo una expectativa de tenerlo). Del mismo modo, entre quienes poseen derechos de cobro futuros por pagos aplazados, existirán situaciones económicas reales diferentes en función de la existencia o no de calendarios de pagos o del establecimiento o no de fechas para el pago de la deuda aplazada. Y el Tribunal Constitucional [...] impone al legislador la obligación de tener presente la situación económica real de los sujetos pasivos al ponderar los elementos que sirvan para determinar la capacidad real de los perceptores de rentas en el sistema tributario [...]" (sic).

El artículo 14.4 obliga a integrar la renta, esto es, a soportar la imposición sin haber recibido o ser exigible el precio aplazado, por el solo hecho del fallecimiento del sujeto acreedor, y por ello con anterioridad a la manifestación de una capacidad económica efectiva y real, que solo se materializa con el cobro del precio aplazado o, al menos, con su exigibilidad. Añade la recurrente que, sin duda, el óbito no constituye el hecho imponible del gravamen, como se recoge en la sentencia recurrida. Pero, sin embargo, el fallecimiento es el hecho de trascendencia tributaria que motiva la aplicación de la regla especial del artículo 14.4 LIRPF por la que se impone el abandono forzoso de la regla que permite esperar a la exigibilidad del pago aplazado para el pago del tributo y por ello se infringe el principio de capacidad económica.

Según la recurrente, el debate no está en si debe hacerse frente a la deuda tributaria derivada de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de las participaciones sociales- circunstancia fuera de toda duda- sino que lo debatido es el momento en que se produce esa imposición; esto es, cuando debe ser materialmente soportada la prestación por el sujeto pasivo. Y, a este respecto, recuerda la STS de 30 de enero de 2012 (rec. 6318/2008 ), respecto del gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones en relación con la fiducia aragonesa. Doctrina que la parte considera directamente aplicable al supuesto que nos ocupa.

Adicionalmente, considera la recurrente que la obligación de integrar anticipadamente la renta en caso de fallecimiento es discriminatoria, con vulneración del principio de igualdad que establece el artículo 31.1 CE , junto con el artículo 14, porque ante situaciones patrimoniales idénticas que manifiestan una misma capacidad económica, sólo el patrimonio del difunto debe someterse al impuesto de forma anticipada antes de la percepción de la renta. Los demás pueden esperar a la exigibilidad y pago.

La quiebra del principio de igualdad, señala la recurrente, se evidencia en la comparación de la situación del difunto con los demás vendedores de las participaciones sociales de "Toledo 96 SL", incluido el cónyuge superviviente. La situación patrimonial de todos ellos y la capacidad económica derivada de la transmisión de las participaciones sociales son idénticas en todos ellos. Todos ellos vendieron por igual y a todos ellos se les adeuda por igual el precio de transmisión. "La deuda persiste tras el fallecimiento con idéntica situación calidad a la mantenida antes del fallecimiento. Y sin embargo, uno (fallecido) ha de tributar por IRPF por el importe de la deuda que el acreedor mantiene con él; mientras que los demás vendedores no han de hacerlo" (sic).

El aplazamiento de la deuda tributaria derivada de la integración anticipada de la renta que posibilita el artículo 63 del Reglamento del Impuesto no aporta solución ni proporcionalidad, según la recurrente, porque: exige como requisito imprescindible para su concesión la aportación de garantía en forma de aval bancario solidario; no puede ser concedido cuando, como sucede en el presente caso, el aplazamiento carece de un calendario de pago; y el período máximo de aplazamiento es de cuatro años.

A mayor abundamiento, añade la parte recurrente, la ausencia de proporcionalidad se manifiesta en que la norma tributaria no contempla soluciones a los supuestos en los que tras haberse anticipado el impuesto por causa del fallecimiento, conforme al artículo 14.4 LIRPF , la renta que fue gravada finalmente no se percibe por devenir incobrable, total o parcialmente. En estos casos se produce un enriquecimiento ilegítimo de la Hacienda Pública.

Los herederos no suceden en una deuda ya exigible al causante, sino que esa deuda se origina como consecuencia del óbito por mandato del artículo 14.4 LIRPF . De tal modo, resulta que el fallecimiento no es una justificación válida del trato discriminatorio y contrario al principio de capacidad económica, sino la causa. Y lo que exige la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es que dicha causa tenga una justificación razonable. En apoyo de esta tesis, la parte recurrente menciona diversas sentencias del TC: 19/2012 , 193/2004 , y 209/1988 .



Termina el desarrollo argumental del motivo señalando que el gravamen anticipado a la obtención de la renta que impone la norma cuestionada es confiscatorio del patrimonio del obligado tributario, pues el impuesto no se satisface contra una renta real o contra un aumento de un valor patrimonial real (sic).

2. El cuestionado artículo 14.4 LIRPF, tanto en el Texto Refundido de 2004 como de 2006, dispone que "En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse".

Y esta Sala considera que tal previsión legal no es contraria a los principios y derechos constitucionales que la parte recurrente invoca, por lo que entiende que no procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto a ella.

En efecto, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica supone que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, aunque sea potencial. De manera que resultaría inconstitucional un tributo que gravara una capacidad económica inexistente o ficticia (Cfr. SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, y 295/2006).

Y este Tribunal, por una parte, en la misma línea expuesta ha reiterado que dicha capacidad económica lo que requiere es que exista una riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear y regular el impuesto (Cfr. STS 15 de marzo de 2016, rec. de cas. 3620/2014); y, por otra, que el principio de capacidad económica opera en la definición abstracta de los hechos imponibles (STC 193/2004) y en el de su aplicación en relación con un sujeto pasivo determinado, a cuyo efecto se ha de tener en cuenta el conjunto del sistema tributario (STC 182/1997 y STS de 25 de junio de 2013, rec. de cas. 3874/2011). Y la realidad es que, en los supuestos como el que se contempla, a los que se aplica el artículo 14.4 LIRPF, se somete a tributación una manifestación específica de la capacidad económica: la ganancia patrimonial que se produjo con ocasión de la transmisión o venta de unos títulos societarios o participaciones que da lugar a una alteración en la composición del patrimonio del causante.

Tampoco resulta discriminatorio el precepto legal, al no ser términos de comparación idóneos los que señala la representación procesal de la parte recurrente.

La regla general es que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base imponible del impuesto se imputen al período impositivo que corresponda, y que, tratándose de las ganancias y pérdidas patrimoniales es el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial [ artículo 14.1.c) LIRPF ]. Y la previsión establecida en el artículo 14.2.d) LIRPF es una regla especial para las operaciones a plazos o con precio aplazado, en las que se da una opción al contribuyente para imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Y resulta que la previsión para el caso de fallecimiento del artículo 14.4 LIRPF se acomoda a la señalada como regla general, en cuanto contempla el momento de la alteración del patrimonio del causante, y no es susceptible de comparación con la reseñada regla especial porque no resulta posible la opción prevista como consecuencia del fallecimiento del contribuyente. De esta manera, no resulta idóneo el término de comparación propuesto entre causante fallecido, imposibilitado de optar, y cónyuge supérstite que sí puede encontrarse en situación de ejercitar la opción prevista por la regla especial.

Como advierte la sentencia de instancia, no es posible ignorar que el hecho revelador de riqueza necesario en el IRPF es el que se proyecta sobre el patrimonio del fallecido, y la capacidad económica ha de apreciarse en el momento en que se genera la obligación tributaria, esto es, en vida del causante.

Una vez que dicha obligación ha nacido y el contribuyente fallece, los sucesores pasan a estar obligados con la Hacienda Pública, no como consecuencia de la venta o enajenación de las participaciones o títulos que produjo la ganancia patrimonial sino en cuanto sucesores o herederos de quien generó la obligación tributaria por IRPF y de conformidad con las reglas del Código Civil. Así resulta del artículo 39.1 LGT al disponer que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

En definitiva, compartimos el criterio de la Sala de instancia cuando señala en su sentencia que *"No hay, por lo tanto y en opinión de la Sala, infracción del principio de capacidad económica; ni tampoco infracción del art. 14 de la Constitución por el hecho de establecer una regla especial de imputación en los supuestos del art. 14.4 LIRPF, pues la misma está justificada por la pérdida de la condición de residente o el fallecimiento, al hacer imposible la opción y por ello el régimen del art. 14.2 LIRPF. Por lo tanto, el trato diferenciado obedece a una causa razonable, no siendo posible comparar las situaciones de los fallecidos con los que continúan vivos, pues las situaciones comparadas no son homogéneas. Siendo proporcionada la solución desde el momento en que el legislador, consciente de que la exigencia de la totalidad del impuesto puede resultar onerosa para los herederos, permite solicitar el fraccionamiento del pago"*.



Tampoco puede considerarse confiscatoria la previsión atendiendo, de una parte, a la naturaleza y gravamen sobre la ganancia generada por la transmisión producida en vida del causante, y, por otra, a las cantidades concretamente percibidas y reclamadas por Hacienda. Como también señala el Tribunal a quo, debe tenerse en cuenta que lo gravado no es la renta de los recurrentes sino la de su causante. Y la alegación de que "como consecuencia de la suspensión es posible que no cobren lo pactado, [...] en este momento se trata de una consideración hipotética, de hecho en la demanda los recurrentes terminan por reconocer tal hecho al indicar que dada la situación de concurso el pago de la deuda pendiente está sometida a una "elevadísima incertidumbre en el cobro", tratándose de una situación, de producirse, que deberá discutirse en su momento"(sic).

**CUARTO** .- 1. La recurrente argumenta, en su cuarto motivo de casación que los artículos 14.2.d ) y 98.5 LIRPF/2004 , como los artículos 14.2.d ) y 97.5 LIRPF/2006 se refieren "a la necesaria presencia de:

- Un precio aplazado a percibir en pagos sucesivos
- Un conjunto de pagos aplazados que permita conocer el vencimiento del último plazo
- Y que ese conjunto de plazos de pago sucesivos permita conocer en qué periodos impositivos futuros corresponderá imputar la renta derivada de cada uno de los plazos contemplados.

En suma, la norma exige la concurrencia de un calendario de pagos establecido entre el comprador y el vendedor. Por ello para que una operación pueda ser considerada como <<operación a plazos>> y disfrutar del régimen de imputación especial que regula el artículo 14.2.c) LIRPF es preciso que la forma de pago acordada en la transmisión contemple la existencia de un conjunto de plazos de pago con vencimientos sucesivos y un calendario de pago [...]" (sic).

"Y puesto que en la escritura de compraventa de participaciones sociales de la que se deriva la renta objeto del procedimiento contencioso-administrativo no se contempló un calendario de pagos, el artículo 14.4 LIRPF no debió ser aplicado por la Inspección tributaria [...]".

Concluye la recurrente: "Si no es posible aplicar el artículo 14.2.d) por no existir un calendario de pagos no resulta aplicable el artículo 14.4 al fallecer el acreedor. No habría técnicamente rentas pendientes de imputación que integrar por causa del fallecimiento del sujeto pasivo" (sic).

2. Tampoco se comparte la tesis expuesta. El artículo 14.4 LIRPF establece una regla especial de imputación en el supuesto de fallecimiento del contribuyente, según la cual la totalidad de las rentas pendientes de imputar deben integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse (periodo impositivo que va desde el 1 de enero hasta la fecha de dicho fallecimiento). Y el artículo 98.5 prevé que en dicho supuesto, los sucesores del causante puedan solicitar a la Administración tributaria el fraccionamiento de la parte de la deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto.

Y, además, como señala la sentencia de instancia, " en casos como el de autos, en el que presupuesto de hecho determinante del pago está perfectamente delimitado, la jurisprudencia ha venido entendiendo que sí resulta de aplicación el art. 14.2.d). En efecto, la Sala entiende que en estos casos es de aplicación la doctrina contenida entre otras, en la STS de 30 de octubre de 2012 (Rec. 2249/2011 ), en la que la entrega de la finca a cambio del inmueble a entregar en un futuro -en nuestro caso el aprovechamiento urbanístico de fincas- es calificada como "una operación a plazo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". En la misma línea la STS de 5 de julio de 2012 ((Rec. 5309/2009 ) sostiene que "la operación de permuta por obra futura es intrínsecamente una operación a plazo o con precio aplazado puesto que el pago, en este caso la obra, se percibe en un plazo superior al año". También podemos citar al efecto, la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 1573/2011 ). Sin que la aplicación de dicha doctrina constituya un supuesto de analogía prohibida por la LGT. Lejos de ello, se trata de calificar un negocio jurídico complejo en el que la entrega de la finca es abonada, en parte con pagos en metálico y en parte con al entrega del futuro aprovechamiento.

En este sentido, los propios recurrentes razonaron que "a nadie se le escapa que aunque la transmisión se refirió a las participaciones sociales de TOLEDO 96 SL, el objeto real de la compraventa no lo fue sino la finca perteneciente a aquella, próxima a la ciudad de Toledo y urbanizable conforme al Plan Parcial 7 Valdecubas. Este el interés real de una empresa inmobiliaria como REYAL, y esa es la razón de por qué el precio aplazado debía ser abonado mediante un porcentaje en la propiedad sobre los solares edificables resultantes del desarrollo urbanístico de la propia finca".

No estamos ante un negocio jurídico sometido a condición suspensiva, sino ante un negocio jurídico perfeccionado con establecimiento de un sistema de pago aplazado. En efecto, como razona la STS (1ª) de 10 de julio de 1997 (Rec. 3212/1992 ), "se dilata el pago de la deuda.....lo que implica una clara obligación a término; pues en aplicación del art. 1125 del CC , nos encontramos ante una "obligación a plazo o término, y no como



*obligación condicional". En efecto, la eficacia del negocio no se ha sometido a condición alguna, lo que se ha previsto es un aplazamiento en los pagos. Prueba de ello es que, para el caso de incumplimiento, se pacta una "garantía de pago".*

*En este sentido asiste la razón el TEAC cuando sostiene que no existe ninguna cláusula que suspenda la eficacia del negocio. Lejos de ello se establece como garantía para el caso de incumplimiento una "derecho real de prenda a favor de la parte vendedora...sobre las propias participaciones objeto de compraventa"; así como un derecho de reversión "en garantía del pago pactado por la compraventa total de las participaciones sociales y del cumplimiento de las obligaciones dimanantes de la presente escritura, como complemento del derecho real de prenda con el que se gravan las participaciones sociales que se transmiten... de forma que, en caso de incumplimiento,...los vendedores podrá, a su elección, o ejecutar la prenda, o recuperar las participaciones sociales transmitidas". No hay, por lo tanto, condición suspensiva alguna.*

**QUINTO** .- 1. En el motivo séptimo, la recurrente sostiene que se ha vulnerado el artículo 14 LGT que prohíbe el uso de la analogía para extender el hecho imponible, citando también el artículo 31.3 CE que establece el principio de legalidad tributaria y el artículo 9.3 CE que establece el de seguridad jurídica, en relación con el artículo 14.2.d) LIRPF , que regula las operaciones a plazos y su especial régimen de imputación temporal.

2.- La respuesta desestimatoria del motivo viene impuesta por lo razonado en el anterior fundamento jurídico. Pero es que, en todo caso, ni se trata de la extensión analógica del ámbito del hecho imponible, a que se refiere el artículo 14 LGT , ni tampoco de integración analógica alguna. Se trata, como dice la sentencia de instancia, "de calificar un negocio jurídico complejo en el que la entrega de la finca es abonada, en parte con pagos en metálico y en parte con la entrega del futuro aprovechamiento"; y ello se hace por el Tribunal "a quo" no solo de forma razonable sino también de manera acorde con la doctrina jurisprudencial de esta Sala .

**SEXTO** .- Los razonamientos expuestos justifican la desestimación de los únicos motivos admitidos, en su día, a trámite, y la consecuente desestimación del recurso de casación interpuesto.

Asimismo, conforme al artículo 139 LJCA , procede la imposición de las costas procesales causadas a la parte recurrente. Si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, señala como cantidad máxima por dicho concepto la cifra de 8.000 euros.

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey , por la autoridad conferida por la Constitución esta Sala ha decidido

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Francisco José Abajo Abril, en nombre y representación de don Martin , don Pedro , don Santiago y don Vidal , contra la sentencia, de fecha 12 de marzo de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 219/2013. Sentencia que confirmamos. Y, asimismo, imponemos las costas procesales causadas a dicha parte recurrente, con el expresado límite máximo de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martínez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.