

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061119

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 27 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 364/2014***SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Promoción inmobiliaria. El hecho de que las obras urbanizadoras estuvieran o no en marcha cuando la transmisión se produjo resulta ciertamente relevante, pero desde luego no determinante -como entiende el recurrente- para precisar si los rendimientos obtenidos con la venta de los terrenos son el resultado del ejercicio de una actividad económica en el sentido del art. 25 RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF). Pues bien, en el caso de autos, efectivamente, existen algunas pruebas que indican que las obras no habrían comenzado cuando se produjo la venta de la parcela, pero también existen otras que dicen lo contrario, y una de ellas es nada más y nada menos que un documento público notarial: aquél en el que se protocolizó el contrato privado de compraventa y en el que se hizo constar que las obras de urbanización ya se habían iniciado materialmente. En estas circunstancias, no cabe calificar de irracional, arbitraria o carente de toda lógica la conclusión a la que se llega en la sentencia impugnada, en la que, además, se explica por qué algunas de las pruebas que hace valer el demandante no tienen la contundencia que él les atribuye: el contrato en que se encargó la urbanización no excluye el inicio material de las obras; por otra parte, la prueba testifical no arroja un resultado concluyente y la certificación municipal no niega que no se hubiesen principiado las obras, tan sólo dice que no consta fehacientemente que en la fecha de la venta se hubiesen iniciado.

Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. Rendimientos de actividades económicas. Debe entenderse que el art. 6 RD 1775/2004 (Rgto IRPF) únicamente se aplica a los contribuyentes sujetos por ley a la regla general de imputación, quienes atribuirán los ingresos y gastos de sus actividades económicas conforme a lo dispuesto para el IS en todo caso, sin especialidad reglamentaria alguna, pese a la dicción del inciso final del art. 14.1.b) RDLeg. 3/2004 (Rgto IRPF) -«sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse»-; por el contrario, cuando opera alguna regla especial del art. 14.2 debe prevalecer y aplicarse esta última aun tratándose de sujetos pasivos que obtienen rendimientos de actividades económicas. Por ello, procede casar la sentencia de instancia en cuanto considera conforme al ordenamiento jurídico que los 912.000 euros -parte del precio de la venta de la parcela que la causante del recurrente no cobró y respecto de los que hubo pendencia judicial hasta que la sentencia que la resolvió alcanzó firmeza en 2011- se imputen, conforme al criterio del devengo en que la compraventa se realizó.

Procedimiento de gestión. Procedimiento de comprobación limitada. Constante el procedimiento, el recurrente notificó a la Administración que su madre había fallecido, no obstante lo cual siguió el procedimiento dirigido contra ella, hasta que se dictó liquidación meses más tarde, que fue anulada de oficio, entendiéndose las actuaciones a partir de este momento con el recurrente. Resulta, por tanto, indiscutible que entre esos dos momentos el procedimiento estuvo en «vía muerta» por causas imputables a la Administración; en total, siete meses menos un día. Si de la duración total del procedimiento -nueve meses menos un día- se detrae ese tiempo de indebida «suspensión», se evidencia que en ningún caso se habría rebasado el plazo de seis meses previsto por el legislador como máximo para el procedimiento. Por otro lado, cualesquiera que fueran los aplazamientos interesados por el recurrente, de haber la Administración atendido a la indicación sobre el fallecimiento de la persona contra la que dirigieron inicialmente las actuaciones no se habría rebasado ese plazo máximo. **Interés de demora. Cómputo/Plazo.** Así las cosas, los intereses de demora deben liquidarse entre la fecha en que se notificó el inicio de las actuaciones de comprobación limitada, y el día en que expiraba el plazo de seis meses de que disponía la Administración para resolver, conforme a lo dispuesto en el art. 26.4 Ley 58/2003 (LGT), en cuya virtud no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para resolver y, en particular, notificar el acto de liquidación.

[Vid., consulta DGT, de 03-11-2006, n.º V2215/2006 (NFC023980) y, SAN, de 27 de noviembre de 2013, recurso n.º 3489/2012 (NFJ053393), casada y anulada en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 14.2.a) y 25.1.

RD 1775/2004 (Rgto IRPF), art. 6.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.1.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 26.4, 104 y 139.

PONENTE:

Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Noviembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 364/14, interpuesto por DON Octavio , representado por el procurador don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, contra la sentencia dictada el 27 de noviembre de 2013 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 3489/12 , relativo a la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por don Octavio contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de mayo de 2012, confirmatoria en alzada de la pronunciada el 18 de junio de 2010 por el Tribunal Regional de Cataluña. Esta resolución administrativa de revisión había desestimado la reclamación NUM000 , instada por el Sr. Octavio frente a la liquidación aprobada el 16 de diciembre de 2008 en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006 devengado por su madre y causante, doña Micaela , con un importe de 1.008.260,29 euros, de los que 921.229,36 euros corresponden a la cuota y el resto a intereses de demora.

El alcance estimatorio de la sentencia se reduce a los intereses de demora del ejercicio 2008, que fue bisiesto, circunstancia que no fue tomada en consideración por la Inspección de los Tributos al aprobar la liquidación.

Segundo.

Don Octavio preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 10 de marzo de 2014, en el que invocó cinco motivos de casación: el segundo al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los demás con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) Con el motivo inicial denuncia la infracción del artículo 25.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), así como de la jurisprudencia que exige el inicio de las obras materiales de urbanización para que exista actividad de promoción inmobiliaria.

Expone que, al entender que el criterio para determinar la existencia de una actividad de promoción inmobiliaria no es el inicio material de las obras de urbanización, sino la decisión de afectar un inmueble a la actividad económica, la sentencia de instancia se opone frontalmente al criterio mantenido por la propia Audiencia Nacional en numerosas sentencias que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia del impuesto sobre el valor añadido, exigen que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización. Cita y reproduce

varias sentencias de la Audiencia Nacional y las pronunciadas por esta Sala del Tribunal Supremo los días 23 de enero de 2007 (casación 563/01), 19 de abril de 2003 (casación 5288/98), 11 de octubre de 2004 (casación 7938/99), 8 de noviembre de 2004 (casación 2327/99), 21 de junio de 2006 (casación 3330/01), 29 de noviembre de 2006 (casación 5002/01), 3 de abril de 2008 (casación 3914/02), 22 de octubre de 2009 (casación 5684/03), 24 de marzo de 2011 (casación 5723/06) y 24 de octubre de 2011 (casación 59/08).

Reconoce que esa jurisprudencia ha sido sentada en relación con el impuesto sobre el valor añadido, pero la considera perfectamente aplicable al caso que nos ocupa.

2º) El segundo argumento tiene por objeto la vulneración de los artículos 24 y 120 de la Constitución y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), pues la sentencia recurrida no cumple con las exigencias de motivación al no valorar las pruebas admitidas y practicadas en el seno del recurso contencioso-administrativo.

Se queja el recurrente de que la sentencia ha obviado la práctica totalidad de las pruebas aportadas. En concreto, no ha tenido en cuenta las siguientes:

a) Certificación emitida por el Ayuntamiento de Riells i Viabrea, acreditativa de que en la Junta de Gobierno Local de 16 de enero de 2007 aprobó inicialmente el proyecto de urbanización relativo a un tramo de la calle Dalt y un tramo de vial en el Núcleo de la Estación, Sector "Els Pins", estando ambos «pendientes de ejecutar».

b) Compromiso de urbanización suscrito con la compañía TURASA Promodesarrollos, S.L., del que se obtiene que en la fecha (18 de febrero de 2007) de firma del contrato de obra con IFAG Ingeniería, S.A., cuyo objeto era la ejecución de las indicadas obras de urbanización, todavía no se habían iniciado las obras de urbanización.

c) Carta remitida el 27 de marzo de 2007 por Promotora 1986, S.L., a doña Micaela , en la que se declara que «a fecha de hoy no se han iniciado por parte de Turasa Promodesarrollos, S.L., las obras de urbanización de la calle proyectada de acuerdo con el expediente de reparcelación».

d) Certificado emitido el 14 de enero de 2009 por el arquitecto don Pedro Enrique , encargado de las labores técnicas de urbanización de los terrenos, en virtud del cual se acredita que la fecha en que se aprobó el proyecto de urbanización tendente a dotar a la finca de infraestructuras básicas fue la de 16 de enero de 2007, posterior por tanto al día de su transmisión,

e) Certificación de obras emitida por IFAG Ingeniería, S.A., acreditando que el 20 de noviembre de 2007 aún no se había concluido el movimiento de tierras contratado, habiéndose realizado únicamente el 34,67% de la pavimentación.

f) Decreto del Ayuntamiento de Riells i Viabrea, de 30 de julio de 2007, por el que se incoa un procedimiento de protección de la legalidad urbanística, en el que se señala que el 5 de julio de 2007 se constató el inicio de las obras de urbanización en el sector.

g) En el mismo sentido la prueba testifical de don Pedro Enrique .

Considera que este motivo debe ser estimado y, dado que queda acreditado que cuando se enajenaron los terrenos no se habían iniciado obras de urbanización, la ganancia obtenida debe ser reputada incremento patrimonial y no rendimiento de una actividad económica.

3º) Formula el tercer argumento del recurso ad cautelam , por infracción de los artículos 9.3 , 24 y 120 de la Constitución , así como de los artículos 218 y 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , por valoración arbitraria y manifiestamente errónea de la prueba.

Opina que la Sala de instancia, al concluir que no existe una prueba clara de que el 13 de noviembre de 2006 no se habían iniciado materialmente las obras, realiza una valoración probatoria de ese carácter.

4º) Se lamenta, a continuación, de la infracción del artículo 14.2.a) del ya citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en la medida en que la sentencia recurrida considera que el rendimiento de la actividad económica derivado de la venta de los terrenos debe imputarse íntegramente al ejercicio 2006, cuando ha quedado acreditado que, del total del precio de la operación (2.148.300 euros), únicamente se abonaron por la compradora (Promotora 1986, S.L.) en dicho ejercicio 1.236.300 euros, quedando el resto (912.000 euros) aplazado para ser abonado mediante un pagaré en 2007, que no fue satisfecho a su vencimiento y que aún no ha sido cobrado debido a la situación concursal de la compradora.

Opina que, a la vista de lo anterior, nos hallamos ante el supuesto contemplado por la regla especial de imputación temporal del artículo 14.2.a) del texto refundido aprobado en 2004, según el cual los importes no satisfechos, por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, deben imputarse al periodo impositivo en que aquélla adquiera firmeza, lo que en el caso debatido se produjo el 15 de marzo de 2011, en que fue inadmitido el recurso de casación formulado frente a la sentencia pronunciada el día 1 de diciembre de 2009 por la Audiencia Provincial de Barcelona , estimatoria de la demanda presentada para hacer efectivo el importe del pagaré.

Entiende que aplicando el principio de que la ley especial debe prevalecer sobre la general, en este caso debe aplicarse la regla especial del artículo 14.2.a) y no la general del artículo 14.1.b), que se remite a la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, esto es, al criterio del devengo.

Cita las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2012 (casación 5003/11) y discrepa de la interpretación realizada en la sentencia de instancia, que conduce a la conclusión de que el artículo 6.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), es contra legem. Para evitar tal resultado, considera que lo procedente sería entender que el precepto reglamentario únicamente es de aplicación a los contribuyentes que deban regirse por la regla general de imputación temporal del artículo 14.1 del texto refundido, pero no respecto de aquellos respecto de los que haya de aplicarse una regla especial del artículo 14.2. Si la voluntad del legislador hubiera sido que no se aplicaran las reglas especiales de imputación del artículo 14.2 a los rendimientos de actividades económicas, lo habría dispuesto así de modo expreso en el propio artículo 14. Al no haberlo hecho así, debe concluirse que su voluntad es que el artículo 14.2.a) opere con independencia de la naturaleza del rendimiento cuya imputación temporal deba determinarse.

Subraya que la propia Administración tributaria así lo ha reconocido, citando las consultas de la Dirección General de Tributos números 1131-01, de 7 de junio de 2001, 1221-03, de 8 de septiembre de 2003, V2215-06, de 3 de noviembre de 2006, y VO0909-13, de 21 de marzo de 2013.

Sostiene, a mayor abundamiento, que el criterio que mantiene, por el que se difiere la imputación temporal de las rentas litigiosas hasta el momento en que se confirme por sentencia firme su exigibilidad, es el más conforme con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución , que impide gravar las manifestaciones de riqueza meramente virtuales o ficticias.

5º) El último motivo del recurso se funda en el artículo 26.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que la sentencia recurrida habría desconocido al revisar la liquidación de intereses de demora.

a) Considera improcedente que se le exijan intereses de demora como consecuencia del siguiente retraso imputable a la Administración: habiendo fallecido su madre y causante el 9 de agosto de 2007, la Administración tributaria inició el 5 de marzo de 2008 un procedimiento de comprobación limitada respecto de ella y, a pesar de que el 11 de abril siguiente informó oportunamente de tal circunstancia, continuó con la tramitación del procedimiento durante siete meses y no inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada respecto de él, tal y como exigía el artículo 39 de la Ley General Tributaria , hasta el 12 de noviembre del mismo año, después de haber anulado de oficio la liquidación practicada a su madre el 7 de noviembre de 2008.

Dado que la Administración fue debidamente informada el 11 de abril de 2008 del fallecimiento de su madre, reputa evidente que desde dicha fecha tenía perfecto conocimiento de que las actuaciones debían entenderse con él. Por tanto, si dejó transcurrir siete meses sin iniciar el procedimiento con quien debía, no puede exigírsele intereses de demora por dicho periodo.

Cita la sentencia de este Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2010 (casación 661/04), así como cuatro de 14 de junio de 2012 (casaciones 5043/09 , 6219/09 , 6386/09 y 2413/10) y otra de 25 de octubre de 2012 (casación 5072/10).

b) Estima que tampoco se le pueden reclamar intereses por un plazo superior a los seis meses previsto para el procedimiento de comprobación limitada por el artículo 139 de la Ley General Tributaria .

Se muestra conforme en que, como señala la sentencia recurrida, el dies a quo para el cómputo del plazo de duración del procedimiento debe ser el 19 de marzo de 2008, día de notificación de la resolución de iniciación del procedimiento, pero discrepa de que se le imputen dilaciones durante el mismo, ya que el acuerdo de liquidación no dejó constancia de la existencia de dilaciones no imputables a la Administración, tal y como exige la propia Audiencia Nacional en numerosos pronunciamientos.

Señala, a mayor abundamiento, que a partir de la fecha en que comunicó a la Administración tributaria que el procedimiento seguido era incorrecto -el 11 de abril de 2008-, por dirigirse contra una contribuyente fallecida, en ningún caso podrían considerarse imputables a la Administración las posibles dilaciones.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime el recurso contencioso- administrativo y anule los actos recurridos.

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 14 de julio de 2014, en el que interesó su desestimación.

1º) Frente al primer motivo, opone que el requisito de que haya tenido lugar el inicio de las obras de urbanización sobre un determinado terreno que es posteriormente vendido se exige a efectos del impuesto sobre el valor añadido, al objeto de poder ser considerado el vendedor empresario y quedar sujeta la operación a dicho tributo, pero no es extrapolable a otros impuestos como el que grava la renta de las personas físicas.

Por lo demás, añade que para la sentencia, de la prueba practicada en el proceso, resulta evidente la condición de empresaria de la vendedora antes de la escritura pública de compraventa.

2º) Tratándose de la siguiente queja, considera que la sentencia se encuentra motivada en orden a la valoración de la prueba. Cosa distinta es que el recurrente no esté de acuerdo con la motivación o discrepe de ella.

3º) Entiende, ya en relación con el tercer motivo, por las razones expuestas al oponerse al primero, que no se han vulnerado los preceptos que señala el recurrente, por cuanto la Sala de instancia los ha aplicado correctamente para llegar a la conclusión de que la causante del recurrente ejercía una actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

4º) Respecto de la imputación temporal de las ganancias obtenidas con la venta de los terrenos, el abogado del Estado defiende que, por aplicación del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, junto con el artículo 6.1 de su Reglamento, debe acudirse al criterio del devengo, pues esa norma reglamentaria remite con exclusividad a las normas relativas al impuesto sobre sociedades, en el que rige tal criterio.

5º) En cuanto al último motivo, relativo a los intereses de demora, juzga que la fundamentación de la sentencia no ha sido desvirtuada, señalando que la doctrina contenida en las sentencias que se invocan ha sido superada por la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12).

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 16 de julio de 2014, fijándose al efecto el día 24 de noviembre de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto de este recurso de casación es la sentencia dictada el 27 de noviembre de 2013 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 3489/12, instado por don Octavio contra la resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de mayo de 2012, confirmatoria en alzada de la pronunciada el 18 de junio de 2010 por el Tribunal Regional de Cataluña. Esta resolución administrativa de revisión había desestimado la reclamación NUM000, promovida por el Sr. Octavio frente a la liquidación aprobada el 16 de diciembre de 2008 en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006 devengado por su madre y causante, doña Micaela, con un importe de 1.008.260,29 euros, de los que 921.229,36 euros corresponden a la cuota y el resto a intereses de demora.

El pronunciamiento jurisdiccional impugnado aborda, en lo que a este recurso de casación interesa, tres cuestiones:

1ª) La naturaleza, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de las ganancias obtenidas por la madre y causante del recurrente, doña Micaela, en la venta de unos terrenos de su propiedad sitos en el término municipal de Riells i Viabrea: ¿incremento patrimonial o resultado de una actividad económica? La sentencia concluye que se trata de lo segundo, pues, a la luz de las pruebas disponibles, la Sra. Micaela se dedicaba a la actividad de promoción inmobiliaria y no queda acreditado que al tiempo de la enajenación no se hubiesen iniciado las obras de urbanización, sin que sea operativa para este caso, referido al impuesto sobre la renta de las personas físicas, la doctrina de la propia Audiencia Nacional sentada en relación con el impuesto sobre el valor añadido (fundamento jurídico tercero).

2ª) La suma aplazada (912.000 euros) del total del precio de la operación (2.148.300 euros) debe imputarse (criterio del devengo) al ejercicio 2006, en que aquélla tuvo lugar, pese a que resultó impagada y hubo contienda judicial para su cobro (resuelta por sentencia que alcanzó firmeza el 15 de marzo de 2011), en virtud de los artículos 14.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 6.1 de su Reglamento, aprobado en 2004 (fundamento jurídico cuarto).

3ª) En el cálculo de los intereses de demora no cabe hablar de interrupciones imputables a la Administración, pues el Sr. Octavio solicitó a lo largo del procedimiento diversos aplazamientos, si bien corrige la liquidación de los mismos al no haber reparado la Administración que el año 2008 fue bisiesto (fundamento jurídico quinto).

Don Octavio se alza en casación esgrimiendo cinco motivos. Los tres primeros en relación con la primera cuestión, el cuarto con la segunda y el último con la tercera.

Respecto de la primera cuestión denuncia la infracción del artículo 25.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de la jurisprudencia que exige el inicio de las obras materiales de urbanización para que exista actividad de promoción inmobiliaria (primer motivo); la falta de motivación de la sentencia por no valorar las pruebas de las que se obtiene que cuando los terrenos fueron enajenados no se habían iniciado las obras de urbanización (segundo motivo) y, subsidiariamente, la valoración arbitraria y contraria a las reglas de la sana crítica de dichas pruebas (tercer motivo).

Tratándose de la segunda cuestión, considera vulnerado el artículo 14.2.a) del ya citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que impone, como regla especial, el criterio de caja para la imputación temporal del precio aplazado cuyo cobro estuvo sujeto a contienda judicial (cuarto motivo).

En cuanto a la tercera (intereses de demora) sostiene que no deben liquidarse por el tiempo en que se retrasó el procedimiento de comprobación limitada por causa imputable a la Administración, al incoarlo inicialmente frente a la fallecida doña Micaela, y, en cualquier caso, por el periodo que supere los seis meses que señala la legislación tributaria para la tramitación de esa clase de procedimientos (quinto motivo).

Segundo.

No es la primera vez que esta Sala aborda la problemática sobre la naturaleza tributaria de las ganancias obtenidas por un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la enajenación de terrenos sometidos a un proceso urbanizador.

El artículo 25.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado en el año 2004, aplicable al caso debatido, consideraba rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de esos factores, supusiesen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En interpretación de este precepto hemos razonado que cabe hablar de actividad económica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones enderezadas a urbanizar unos terrenos y ponerlos en el mercado inmobiliario, para enajenarlos, pues en tales tesituras el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio. Se trata de una actividad de transformación del suelo hasta alcanzar el estado, físico y jurídico, que permita la edificación sobre el mismo, conforme a los parámetros fijados en la ordenación urbanística [véanse las sentencias de 24 de marzo de 2014 (casación 1518/13, FJ 3º; ES:TS:2014:1131) y 25 de mayo de 2015 (casación 1123/14, FJ 4º; ES:TS:2015:2323)].

La Sala de instancia concluye que doña Micaela realizó una actividad económica por cuanto procedió a reparcelar los terrenos de su propiedad, pactando con empresas urbanizadoras, técnicos y profesionales de la promoción inmobiliaria y adjudicándose terrenos resultantes (la parcela nº NUM001) que después enajenó a un tercero, obteniendo con la venta las ganancias que considera rendimientos de actividad económica. Al concluir así (con independencia de si esa resultancia fáctica es asumible o no, lo que será objeto de análisis en los dos siguientes motivos de casación), a la vista de nuestra jurisprudencia, no realiza ninguna interpretación inadecuada y vulneradora del artículo 25.1 citado.

Debemos precisar que, a estos efectos, resulta irrelevante que al tiempo de la venta de la parcela se hubieran o no iniciado materialmente las obras de urbanización, pues, como señala la Sala de instancia, esta exigencia la ha fijado la jurisprudencia (entre otras, mediante la sentencias que cita el recurrente) en relación con el impuesto sobre el valor añadido, para reputar la operación sujeta al mismo en cuanto realizada por un empresario en el sentido de ese tributo indirecto.

Tercero.

La sentencia recurrida declara probado (fundamento jurídico tercero) que la madre y causante del hoy recurrente realizó la reparcelación de unos terrenos pendientes de urbanizar, que había heredado en 1986, suscribiendo a tal fin en el año 2005 un contrato con TURASA Promodesarrollos, S.L. En retribución a dicha empresa, al promotor y al técnico que intervinieron en la operación se entregaron a la primera parcelas que representaban el 50% de la superficie reordenada y a los dos segundos el 10% a cada uno de ellos, quedándose la Sra. Micaela con el 30% (la parcela nº NUM001). El 10% restante fue a parar al Ayuntamiento de Riells i Viabrea, en concepto de cesión obligatoria y gratuita.

También considera probado que el 13 de noviembre de 2006 se elevó a escritura pública un contrato privado de compraventa (suscrito el 3 de mayo anterior), por el que la Sra. Micaela vendía a Promotora 1986, S.L., la parcela nº NUM001, por un precio de 2.148.300 euros, en cuya escritura se indicaba que la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, por tener la vendedora la condición de empresaria a efectos del mencionado impuesto indirecto, «al haberse iniciado materialmente las obras de urbanización donde se ubica el

terreno que es objeto de compraventa y siendo el vendedor urbanizador a efectos del IVA ya que se le ha incorporado y repercutido los costes de dicha urbanización».

De igual modo, constatan los jueces a quo que el Ayuntamiento aprobó el 16 de enero de 2007 el proyecto de urbanización del sector en el que se encontraba enclavada la parcela en cuestión, acuerdo que se adoptó a la vista del proyecto de urbanización de viales presentado el 4 de abril de 2005 por TURASA Promodesarrollos, S.L.

De todo ello obtiene la Sala de instancia que hay indicios relevantes de que la finca objeto de debate se encontraba afecta a una actividad de promoción inmobiliaria, datos a los que añade que la vendedora se dio de alta el 8 de agosto de 2006 en el censo del impuesto sobre actividades económicas, declarando como actividad la de promoción inmobiliaria de edificaciones. Tiene también en cuenta que no existe una prueba clara de que las obras no se hubieran iniciado antes de la venta de la parcela nº NUM001 .

A la vista de lo anterior, resulta evidente la inconsistencia del segundo motivo de casación, que se funda en la falta de motivación de la sentencia por no haberse valorado la prueba practicada. Muy al contrario, la Audiencia Nacional ha tomado en consideración los elementos de prueba para concluir que la Sra. Micaela realizó una actividad de promoción inmobiliaria, mediante la que obtuvo la parcela nº NUM001 , que después enajenó, alcanzando las ganancias litigiosas. Y en esa operación de apreciar las pruebas concluye que no existe ninguna que acredite fuera de toda duda que, antes de la enajenación de aquel terreno, no se hubieran realizado obras de urbanización. Ciertamente, existen pruebas (las seis que se describen en el segundo motivo de casación) de las que podría obtenerse lo contrario, pero resulta evidente que ello no desdice la conclusión de que la sentencia se encuentra motivada en lo que a la apreciación probatoria se refiere.

El test del control debe, por lo tanto, ser otro: el que propone el tercer motivo de casación, el de la valoración arbitraria o irracional de la prueba.

Cuarto.

Vaya por delante que la queja en este punto alcanza únicamente a la fijación del siguiente hecho: no se ha acreditado fuera de toda duda que las obras de urbanización no se hubieran iniciado antes de enajenarse la parcela nº NUM001 .

Esta constatación debilita, por sí, la fuerza de esta queja, en la medida en que, como hemos razonado al resolver el primer motivo de casación, el hecho de que las obras urbanizadoras estuvieran o no en marcha cuando la transmisión se produjo resulta ciertamente relevante, pero desde luego no determinante (como entiende el recurrente) para precisar si los rendimientos obtenidos con la venta de los terrenos son el resultado del ejercicio de una actividad económica en el sentido del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Pues bien, efectivamente, existen algunas pruebas (las que se relacionan en el recurso) que indican que las obras no habrían comenzado cuando se produjo la venta de la parcela, pero también existen otras que dicen lo contrario, y una de ellas es nada más y nada menos que un documento público notarial, aquel en el que se protocolizó el contrato privado de compraventa y en el que se hizo constar que las obras de urbanización ya se habían iniciado materialmente.

En estas circunstancias, no cabe calificar de irracional, arbitraria o carente de toda lógica la conclusión a la que se llega en la sentencia, en la que, además, se explica por qué algunas de las pruebas que hace valer el demandante (y ahora recurrente) no tienen la contundencia que él les atribuye: el contrato con TURASA Promodesarrollos, S.L., no excluye el inicio material de las obras de urbanización por la Sra. Micaela . Por otro lado, la prueba testifical no arroja un resultado concluyente y la certificación municipal no niega que no se hubiesen principiado las obras, tan sólo dice que no consta fehacientemente que en la fecha de la venta se hubiesen iniciado.

Téngase en cuenta que para que pueda tacharse una valoración probatoria de arbitraria, debe responder a la mera voluntad o el simple capricho del juzgador, separándose de la razón y de los criterios de valoración que imponen las leyes procesales [véanse las sentencias de esta Sala de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 , FJ 3º; ES:TS:2010:1773), 20 de mayo de 2013 (casación 4274/11, FJ 2º; ES:TS:2013:2597)] y 27 de octubre de 2014 (casación 4184/12, FJ 2º; ES:TS :2014:4307)]. Nada de ello acontece en este caso, en el que la Sala de instancia ha tenido a su disposición documentos y testimonios aparentemente contradictorios en orden a determinar si las obras de urbanización habían sido iniciadas antes de la venta de la parcela, concluyendo en un determinado sentido y explicando por qué no sigue la tesis del demandante, pese a que algún medio de prueba podría sustentarla.

Debe, por tanto, ser desestimado el tercer motivo de casación y, con él, todos los dirigidos a discutir la conclusión de la sentencia impugnada en relación con la primera de las tres cuestiones litigiosas que hemos identificado: la consideración de las ganancias obtenidas con la venta de la parcela nº NUM001 por la causante del recurrente como rendimientos de una actividad económica.

Quinto.

La segunda cuestión atañe a la imputación temporal de los 912.000 euros, parte del precio de la operación documentado en un pagaré que, a su vencimiento, resultó impagado, provocando una demanda de proceso monitorio en la que se dictó sentencia que alcanzó firmeza el 15 de marzo de 2011. Según la Sala de instancia, siguiendo el criterio del devengo, debe imputarse al ejercicio 2006, en que la compraventa se realizó, tal y como concluyó la Inspección de los Tributos.

Con carácter general, la imputación de ingresos y gastos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se hace, tratándose de rendimientos de actividades económicas, conforme a lo dispuesto en el impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. Así lo disponía en el artículo 14.1.b) del texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004. En desarrollo de tal previsión legal, el artículo 6.1 del Reglamento del citado impuesto dispuso que los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), y sus normas de desarrollo.

Acogiéndose a estas normas, la Administración, con la anuencia de la Sala de instancia, considera que el precio aplazado de la operación debe imputarse al ejercicio 2006, fecha en que se transmitió la parcela nº NUM001, pues conforme a la regulación del impuesto sobre sociedades los ingresos y los gastos se imputan en el periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera (artículo 19.1).

Entiende, no obstante, el recurrente que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquélla adquiera firmeza, por así disponerlo el artículo 14.2.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En su opinión, la interpretación que realiza la Sala de instancia del artículo 6.1 del Reglamento es contraria a la Ley, debiendo entenderse que esta disposición sólo alcanza a los contribuyentes que deban regirse por la regla general del artículo 14.1 y no a aquellos respecto de los que haya de aplicarse alguna especial del artículo 14.2.

Hemos de darle la razón.

El artículo 14.1 contiene las reglas generales de imputación de ingresos y gastos en el impuesto sobre las renta de las personas físicas, para los rendimientos del trabajo, los derivados de actividades económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales [respectivamente, letras a), b) y c)]. En relación con los segundos, remite a la normativa del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente pudieran establecerse, cuyo texto refundido, aprobado en el año 2004, disponía con carácter general el criterio del devengo (artículo 19.1). El apartado 2 del artículo 14 contempla hasta diez reglas especiales de imputación, que excepcionan o matizan la regla general. La primera de ellas se refiere a las rentas que no hubieren sido satisfechas en todo o en parte por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, en cuyo caso se imputarán al ejercicio en que la sentencia adquiera firmeza [letra a)]. Debe repararse que en esta letra, a diferencia de otras [como la b)], no se distingue entre las clases de rentas referidas en el apartado 1. De modo que, en principio, alcanza a las del trabajo, a las derivadas de actividades económicas y a las variaciones patrimoniales.

Como quiera que donde la ley no distingue no cabe que lo haga el intérprete (ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus), en principio habría que concluir que la regla especial del artículo 14.2.a) se aplica también a los rendimientos de actividades económicas a que se refiere el artículo 14.1.b).

Ciertamente, este último precepto, al remitirse a la normativa sobre el impuesto sobre sociedades, deja a salvo las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse, y que el artículo 6.1 del Reglamento de 2004 indica que los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán "exclusivamente" los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, que acuden al criterio del devengo como regla general, pero este precepto reglamentario no debe ser, a nuestro juicio, interpretado con el alcance que indica la sentencia impugnada, por las siguientes razones:

1ª) El legislador quiso que todas las rentas, sin distinción, sobre las que hubiera pendiente judicial, ya sobre su procedencia ya sobre su cuantía, se imputaran al ejercicio en que adquiriera firmeza la sentencia que resolviera el litigio [artículo 14.2.a), en relación con el 14.1.b), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas].

2ª) Ciertamente, el artículo 14.1.b), al establecer, por remisión a la normativa del impuesto sobre sociedades, el devengo como regla general de imputación de las rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas, deja a salvo las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse, debiendo reconocerse que el artículo 6.1 del Reglamento de 2004 dispone que los contribuyentes que desarrollen actividades

económicas aplicarán "exclusivamente" los criterios de imputación temporal previstos para el impuesto sobre sociedades. Pero no cabe interpretar que allí donde el legislador no quiso distinguir ni establecer una restricción le quepa hacerlo al titular de la potestad reglamentaria. Tal desenlace chocaría frontalmente con el principio de jerarquía normativa y vulneraría los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución, desconociendo el mandato implícito en los artículos 3.1 y 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre). Por ello, como propone el recurrente, debe entenderse que la norma reglamentaria únicamente se aplica a los contribuyentes sujetos por ley a la regla general de imputación, quienes atribuirán los ingresos y gastos de sus actividades económicas conforme a lo dispuesto para el impuesto sobre sociedades en todo caso, sin especialidad reglamentaria alguna, pese a la dicción del inciso final del artículo 14.1.b) del texto refundido («sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse»). Por el contrario, cuando opera alguna regla especial del artículo 14.2 del texto refundido, debe prevalecer y aplicarse esta última aun tratándose de sujetos pasivos que obtienen rendimientos de actividades económicas.

3ª) Debe repararse, además, en que, cuando hay pendencia judicial sobre la procedencia o la cuantía de todo o parte de una renta, materialmente se produce un aplazamiento hasta su firme reconocimiento en resolución judicial y que, en estos casos, la propia normativa del impuesto sobre sociedades admite el de caja como criterio de imputación (artículo 19.4 del texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004), previsión que por lo demás está presente en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [artículo 14.2.d)].

A mayor abundamiento, el criterio que sostenemos ha sido aplicado por la Dirección General de Tributos en respuesta a varias consultas, como nos recuerda el recurrente. Véanse las consultas números 1131-01, de 7 de junio de 2001 y 1221-03, de 8 de septiembre de 2003, que interpretan el artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), refundida con otras disposiciones en el texto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, así como también la consulta vinculante V2215-06, de 3 de noviembre de 2006, que llega al mismo desenlace interpretando los preceptos legales y reglamentario concernidos directamente en este litigio.

Para completar la información, debe mencionarse que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), mantiene en el artículo 14 la misma regulación en el aspecto que aquí nos interesa, incluso después de la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre).

Por todo lo anterior, este motivo de casación debe ser acogido y casada la sentencia de instancia en cuanto considera conforme al ordenamiento jurídico que los 912.000 euros, parte del precio de la venta de la parcela nº NUM001 que la causante del recurrente no cobró y respecto de los que hubo pendencia judicial hasta que la sentencia que la resolvió alcanzó firmeza el 15 de marzo de 2011, se imputen, conforme al criterio del devengo, al ejercicio 2006 en que la compraventa se realizó.

Resolviendo el debate en los términos suscitados, como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, debemos estimar en este punto el recurso contencioso-administrativo, anulando los actos recurridos en cuando incorporan dicho importe a la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006, suma que debe detrarse de su cálculo.

Sexto.

El último motivo se refiere a la liquidación de los intereses de demora. El Sr. Octavio sostiene que debe excluirse de su cómputo el tiempo por el que el procedimiento estuvo paralizado por causas imputables a la Administración y, en todo caso, aquel en que excedió de los seis meses dispuestos por el legislador como plazo máximo para resolver un procedimiento de comprobación limitada, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.4 de la Ley General Tributaria de 2003.

Expone que el 11 de abril de 2008 notificó a la Administración el fallecimiento de su madre y, no obstante, continuaron las actuaciones contra ella, girando una liquidación el 7 de noviembre de 2008, que anuló de oficio el siguiente día 12. Entiende, por ello, que no se le deberían liquidar intereses por el periodo que medió entre ambas fechas: 11 de abril y 12 de noviembre de 2008. La Sala de instancia rechaza el planteamiento del recurrente con el argumento de que la sentencia que invoca (dictada el 7 de marzo de 2011 en el recurso 370/07) no es aplicable al caso porque se refiere a un tributo gestionado mediante el sistema de liquidación administrativa.

Por otro lado, expuso que se había excedido el plazo de seis meses previsto como máximo en la Ley General Tributaria de 2003 para los procedimientos de comprobación limitada [artículo 139.1.b), en relación con el artículo 104.1], a lo que la Audiencia Nacional respondió que el interesado había solicitado varios aplazamientos, siendo así que el artículo 26.4 de la citada Ley excluye los intereses de demora cuando se hayan incumplido los plazos por causas imputables a la Administración.

Se ha de tener en cuenta que el procedimiento se inició el 19 de marzo de 2008 con la notificación del acuerdo de incoación adoptado el día 5 anterior, concluyendo el 18 de diciembre del mismo año con la liquidación practicada el día 16 de dicho mes al hoy recurrente. Entre medias notificó a la Administración el 11 de abril que su madre había fallecido, no obstante lo cual siguió el procedimiento dirigido contra ella, hasta que se dictó liquidación el 7 de noviembre, que fue anulada de oficio el 12 del mismo mes, entendiéndose la actuaciones a partir de este momento con el Sr. Octavio . Resulta, por tanto, indiscutible que entre el 11 de abril y el 12 de noviembre de 2008 el procedimiento estuvo en "vía muerta" por causas imputables a la Administración; en total, siete meses menos un día. Si de la duración total del procedimiento (del 19 de marzo al 18 de diciembre de 2008: nueve meses menos un día) se detrae ese tiempo de indebida "suspensión", se evidencia que en ningún caso se habría rebasado el plazo de seis meses previsto por el legislador como máximo para el procedimiento de comprobación limitada. Debe concluirse que, cualquiera que fueran los aplazamientos interesados por el Sr. Octavio , de haber la Administración atendido a la indicación sobre el fallecimiento de la personas contra la que dirigió inicialmente las actuaciones no se habría rebasado ese plazo máximo.

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.4 citado, no puede la Administración liquidar intereses por plazo superior a seis meses y, al no entenderlo así, la Sala de instancia ha infringido el mencionado precepto legal, debiendo su sentencia ser también casada en este extremo.

Resolviendo en este punto el debate en los términos suscitados, debemos declarar que los intereses de demora deben liquidarse entre el 19 de marzo de 2008, fecha en que se notificó el inicio de las actuaciones de comprobación limitada, y el 19 de septiembre del mismo año, día en que expiraba el plazo de seis meses de que disponía la Administración para resolver, todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 26.4 de la Ley General Tributaria , en cuya virtud no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para resolver y, en particular, notificar el acto de liquidación.

Séptimo.

La estimación, aun en parte, del recurso de casación comporta que no se haga una expresa condena sobre las costas causadas en su tramitación, conforme a lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , pronunciamiento que debemos hacer extensivo a las costas de la instancia, en virtud del apartado 1, párrafo segundo, del mismo precepto, en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre).

FALLAMOS

1º) Acogemos los motivos cuarto y quinto, desestimando los demás, del recurso de casación 364/14, interpuesto por DON Octavio contra la sentencia dictada el 27 de noviembre de 2013 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 3489/12 , que casamos y anulamos en cuanto se refiere a (i) la imputación temporal de la suma de 912.000 euros, parte del precio de la venta de la parcela nº NUM001 , sobre la que hubo contienda judicial y (ii) el cálculo de los intereses de demora, confirmándola en todo lo demás.

2º) En su lugar, estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo y anulamos los actos administrativos impugnados, declarando que:

a) En la nueva liquidación que eventualmente se apruebe, para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006 de doña Micaela , madre y causante del recurrente, debe detraerse la suma de 912.000 euros.

b) Los intereses de demora de esa nueva liquidación han de liquidarse por el periodo comprendido entre el 19 de marzo y el 19 de septiembre de 2008.

3º) No hacemos una especial condena sobre las costas, tanto las de esta casación como las causadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.