

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055518

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2012

Vocalía 1.^a

R.G. 3133/2010

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. Afectación. *Bienes sobre los que se halla constituido un derecho de usufructo.* Resulta impropcedente la trascendencia que los interesados atribuyen a la fecha en que se produce la consolidación del usufructo, pues las fincas han estado dedicadas a la explotación agrícola desde 1985 de manera continuada hasta su venta el 11 de julio de 2005, siendo además determinante que después de la consolidación del usufructo se ha seguido por los hijos hasta el momento de la venta con la misma actividad que venía ejerciendo la donante. No ha habido por tanto un «cambio en la afectación de los bienes», sino una continuación por el antiguo nudo propietario, convertido en pleno propietario tras la muerte de la usufructuaria, de la misma actividad agrícola que venía ejerciendo la usufructuaria. Valor de adquisición. El valor a considerar ha de estar referido a la fecha en que se adquirió la nuda propiedad del bien. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 4 de junio de 2014, recurso n.º 3392/2012 (NFJ055491), que resuelve el recursos interpuesto contra esta resolución].

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 440, 513 y 609.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en Sala, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, vista la reclamación que, en Única Instancia pende de resolución, promovida por D. ..., en representación de D^a. ..., con DNI ..., y domicilio en la ... de Valencia y, a efectos de notificaciones, en ... de Valencia (cp. ...), contra la liquidación provisional n^o ..., practicada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Valencia-Guillem de Castro, IRPF 2005, por importe de 298.538,77€.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 29 de octubre de 2009, la Oficina de Gestión Tributaria, de la Administración de la AEAT Valencia-Guillem de Castro, formuló Requerimiento con el que se inician actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto y periodo citados,

El requerimiento es atendido el día 10 de noviembre de 2009, por el mandatario del obligado tributario, cuya representación consta otorgada por D^a ..., aportando los documentos públicos acreditativos de la venta, en fecha 11 de julio de 2005, de los inmuebles agrícolas, cuya explotación desarrolla en régimen de atribución de rentas junto con sus hermanos.

Notificado el preceptivo trámite de audiencia, el día 23 de diciembre de 2010, y la propuesta de liquidación, con una deuda por importe de 298.538,77 euros, la interesada formula alegaciones defendiendo la declaración presentada, en la que se aplicaron los coeficientes de abatimiento, al considerar que los huertos transmitidos no son elementos afectos a su actividad económica, pues no adquirió el usufructo hasta el fallecimiento de su madre en 28 de febrero de 2005, habiéndose vendido las fincas unos meses después en 11 de julio de 2005, lo que es conforme con las contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos que señala.

La Oficina gestora, el día 1 de abril de 2010, desestimando las alegaciones formuladas, confirma la propuesta de liquidación provisional, que, añadidos los intereses de demora, y deducida la cantidad autoliquidada, arroja el importe a ingresar citado de 298.538,77euros. Dicho Acto es notificado en 14 de abril de 2010.

Segundo:

La liquidación dictada se fundamenta en los siguientes hechos:

1º. Que las parcelas están afectas a la explotación agrícola de cítricos, son tierras de secano, huertas, y tierra labradiza. En todas ellas constan plantados árboles cítricos, en su mayoría naranjos y algunos limoneros, con alguna superficie reducida de algarrobos. Sobre dichas parcelas la familia desarrolla una actividad agrícola sin interrupción, primero por la madre usufructuaria, y a continuación por los hermanos, mediante comunidad de bienes.

2º Que la presente controversia se refiere a 10 de las 13 fincas vendidas en escritura de 11 de julio de 2005, que fueron adquiridas en virtud de donación de la nuda propiedad, en escritura pública otorgada por su madre Doña ..., en fecha 26 de abril de 1985, reservándose el usufructo vitalicio, pues explotaba las fincas hasta el momento en que falleció el día 28 de febrero de 2005. En esa fecha se consolidó el pleno dominio a favor de la interesada y de sus hermanas, quienes continúan la explotación en Comunidad de bienes.

Tres hermanos eran socios de al 33%, entidad que realiza la actividad de la agricultura con fecha de inicio de la actividad agrícola de 28/ 7/2004. Cabe destacar la circunstancia de que de una de las hermanas, ..., que nunca desarrolló actividad ni formó parte de la citada Comunidad de bienes, se da de alta en IAE para la citada actividad agrícola el día 1 de marzo de 2005, y se incluye en la renuncia a la exención del IVA que hacen los vendedores.

Las citadas 10 fincas adquiridas en nuda propiedad en el año 1985, se transmiten en la escritura de 11 de julio de 2005, por un importe de 7.656.296,79 euros, IVA incluido, correspondiendo a cada hermano el importe de un 1.650.063,96 euros, excluido el impuesto sobre el valor añadido. En dicha escritura pública los hermanos ..., vendedores, renuncian a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la sociedad compradora recibe, en ese acto, las correspondientes facturas de dicho impuesto.

3º. En cuanto a las 10 fincas objeto de controversia, correspondientes a los diez huertos cuya plena propiedad se ha consolidado al fallecer la madre de la reclamante, la interesada han declarado las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de los terrenos aplicando los coeficientes de abatimiento a las ganancias correspondientes.

En resumen, la regularización se fundamenta en los artículos 31 y siguientes 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, sin aplicación de los porcentajes reductores previstos en la Disposición Transitoria Novena del TR, al tener los bienes transmitidos la consideración de bienes afectos a la actividad económica de agricultura.

Para el cálculo de la ganancia patrimonial la liquidación ha tomado como valor de adquisición el declarado por los obligados tributarios, si bien sin aplicación de los coeficientes de actualización, ya que al considerarse bienes afectos se actualizan de acuerdo con la tabla de coeficientes previstos para el I. Sobre Sociedades.

Tercero:

Con fecha 10 de mayo de 2010, la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa, contra la liquidación, que consta notificada en 14 de abril de dicho año 2010.

En 23/12/2010, consta notificado el correspondiente trámite de alegaciones, que atiende en 17 de junio de 2011, y se resumen en las siguientes: En primer lugar, expone que el 28 de febrero de 2005 falleció su madre, usufructuaria de los huertos, por lo que el día 1 de marzo de 2005 se adquiere la plena propiedad y en la misma fecha se afectan los bienes a su explotación. Por ello, partiendo de que para la reclamante se ha producido la afectación de las fincas en ese momento, el régimen a aplicar a su transmisión habrá de ser el de bienes no afectos, con aplicación de los coeficientes reductores en virtud del apartado 3 del artículo 26 de la Ley IRPF, según el cual se entenderá que no ha existido afectación por haberse enajenado los bienes antes de transcurridos tres años desde su afectación. Cita en su apoyo Consultas de la DGT: 0250-01, CV0587-08, V0393-04 y V0400-01.

En segundo lugar, de no aceptarse la pretensión anterior, solicita que el valor de adquisición sea el que tengan los huertos el día 1 de marzo de 2005 en que se produce su afectación.

En tercer lugar, solicita que se considere la venta como una venta inmobiliaria de carácter empresarial; en cuyo caso, se trataría de una venta no realizada en el seno de la actividad económica principal a la que se dedican los huertos de naranjos, por no cumplirse los requisitos del artículo 25.2 del RDLeg. 3/2004.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que constituyen presupuesto para la admisión a trámite de la misma; y la cuestión que se plantea, consiste en determinar si los inmuebles transmitidos, están o no afectos a la explotación agrícola que desarrolla el obligado tributario y, en consecuencia si resultan o no aplicables los coeficientes de abatimiento con que la interesada ha declarado las ganancias patrimoniales que se ponen de manifiesto.

Segundo.

En Sesión celebrada el día 30/03/2012, este Tribunal Central, en las reclamaciones acumuladas, R.G. 3134/10 y 3135/2010, ha resuelto la cuestión de fondo aquí planteada, en la que otro de los vendedores de los huertos citados, hermano de la recurrente y su cónyuge han planteado la misma oposición a la regularización de las ganancias patrimoniales.

En consecuencia, remitiéndonos a dicha Resolución este Tribunal Central ha de resolver, en los mismos términos, la cuestión planteada.

Por todo ello, en el presente caso, procede traer a colación los fundamentos expuestos en nuestra reciente Resolución 3134/2010 y 3135/2010, de 30 de marzo del presente año 2012:

“SEXTO:- En cuanto a la primera cuestión planteada, los interesados no discuten que en el momento de la venta, el día 11 de julio de 2005, se desarrollaba en los mismos una explotación agrícola de cítricos en comunidad de bienes.

Los reclamantes basan su oposición en que es la madre quien dispuso de las fincas para el desarrollo de la explotación agrícola hasta su fallecimiento y quien tuvo los inmuebles rústicos afectados a la explotación más de tres años; que, a su juicio, es el requisito que contempla el apartado 3 del artículo 26 de la Ley del Impuesto, para considerarlos afectos a una actividad económica, a efectos de la tributación de los incrementos; además, el reclamante sostiene que no recibe su posesión hasta el 1 de marzo de 2005, tres meses antes de la venta, por lo que no se pueden considerar elementos afectos a su actividad según define el citado apartado 3 del artículo 26.

Para los interesados, la fecha del fallecimiento 28/02/2005, es la determinante también para tomar el valor de adquisición a confrontar con el de transmisión, en el cómputo del incremento.

De contrario, la oficina gestora ha entendido que no procede aplicar los coeficientes de abatimiento al tratarse de bienes que, cuando se venden son el soporte de una explotación agrícola en pleno funcionamiento.

SEPTIMO: Antes de abordar la cuestión planteada, debe hacerse una introducción sobre el tratamiento de las ganancias patrimoniales obtenidas en el seno de la actividad empresarial. Este Tribunal Central en Resolución de 27-9-07(R.G. 3433-06) y 14 de julio de 2011 (R.G. 453/09), ha declarado que, a diferencia de la normativa anterior, la ley de IRPF 40/1998, de 9 de diciembre y en el mismo sentido el TR de 5 de marzo de 2004, aplicable al ejercicio controvertido, modificaron el régimen de los bienes afectos a actividades económicas, estableciendo de forma clara y terminante que su enajenación provoca siempre alteraciones patrimoniales (el artículo 26,2 y 35,1,n, Ley 40/98 y del TR de 2004). Una consecuencia fiscal de que los bienes enajenados se encuentren o no afectos a actividades económicas, estribará (dentro del ámbito del IRPF) en la aplicación o no de la Disposición Transitoria 9 de la Ley 40/1998 y Texto refundido de 2004, pero en ningún caso en su calificación fiscal, que siempre será de ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación del mismo tipo de gravamen que en los elementos no afectos.

Por ello la consideración de un bien como integrante del patrimonio empresarial o profesional tiene importantes repercusiones fiscales, concretadas en la aplicación o no de los coeficientes de la Disposición Transitoria citada y determinadas especialidades en el cálculo de la ganancia patrimonial. Estas consisten básicamente en la consideración como valor de adquisición para los bienes afectos del valor contable (valor que debe minorarse en las amortizaciones y debiendo considerarse amortizado en todo caso en la amortización mínima); y, en que los coeficientes de actualización aplicables a la transmisión de bienes inmuebles son los previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

Cabe asimismo destacar que las distintas consecuencias derivadas de que el bien tenga o no la consideración de afecto, pueden motivar traspasos entre el patrimonio empresarial y profesional por razones puramente fiscales, lo que obliga a la norma a la adopción de determinadas cautelas referentes a la afectación y desafectación de bienes.

En cuanto a la afectación, la regla cautelar es precisamente la del apartado 3 del artículo 26: la afectación no se entiende producida cuando los elementos afectados se enajenan antes de transcurridos tres años desde la fecha de la afectación.

En cuanto a la desafectación, dado que la transmisión de los bienes, tanto afectos como no afectos, genera ganancias patrimoniales al mismo tipo impositivo, la única regla cautelar es la que concierne a la aplicación transitoria de los coeficientes correctores para los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes de 1 de enero de 1994; en este caso la cautela consiste en que esos porcentajes no se aplican cuando la desafectación se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.

OCTAVO:- En el contexto expuesto se ha de analizar la regla especial del artículo 26. 3 del TR.

El artículo 26 de TR aprobado por RD Legislativo 3/2004, en que fundamenta su pretensión el reclamante, se encuentra ubicado en la Sección 3ª Rendimientos de actividades económicas, y dispone lo siguiente:

“Artículo 26. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.

1.El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo,(...)

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª del presente capítulo.

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.(...)"

La interpretación por tanto del citado artículo 26.3 que este Tribunal considera es la que ha sostenido la Oficina Gestora, en el sentido de que la afectación y desafectación de bienes, a la que está aludiendo el legislador en ese precepto, se refiere a los cambios en el destino de elementos patrimoniales que ya eran de titularidad del sujeto pasivo y respecto de los cuales se decide invertir su uso y destino, mediante la transferencia de los mismos desde el patrimonio personal al empresarial. De manera que cuando se produce el cambio de destino que supone el paso del patrimonio particular al empresarial (afectación), ese cambio no producirá efectos en lo que concierne al cambio de destino si éstos, una vez traspasados al patrimonio empresarial, son enajenados antes de los tres años.

Sentado lo anterior, hay que plantearse si en el caso estudiado estamos en el ámbito de aplicación del artículo 26.3; ello ocurriría si se llega a la conclusión de que en el momento de la consolidación del usufructo en la persona del nudo propietario, se ha producido efectivamente “ un cambio en la afectación de los bienes”, del patrimonio particular al empresarial.

NOVENO:- Traslados las consideraciones anteriores al caso que plantea el presente expediente, resulta que las 10 fincas en cuestión pertenecían al reclamante y a sus hermanas en nuda propiedad desde el 26 de abril de 1985 en que les fueron donadas por su madre, que se reservó el usufructo sobre las mismas y que las explotó hasta su fallecimiento. Con posterioridad al fallecimiento, las citadas fincas fueron explotadas por sus hijos hasta su venta en 11 de julio de 2005; ambos hechos no son controvertidos en el expediente.

Sobre la titularidad de los bienes ha de tenerse presente que la desmembración del dominio se produjo en 1985, como consecuencia de la adquisición por donación de la nuda propiedad de las fincas cuyo usufructo se reservó la donante. En el momento de fallecimiento de la usufructuaria se produjo la extinción del usufructo (artículo 513 del Cc) y la consiguiente reversión al nudo propietario de las facultades propias de disfrute de la cosa (artículo 522 del Cc: *”Terminado el usufructo, se entregará al usufructuario la cosa usufructuada.(...)”*).

Esa reversión al nudo propietario de las facultades de disfrute del bien inherentes al usufructo, que se produce en el momento de la extinción del usufructo y consiguiente consolidación del dominio, no supone la adquisición de derecho alguno sino recuperación de facultades desmembradas, de manera que la única adquisición es la que se produce con ocasión de la donación. Por ello, no puede hablarse de una primera adquisición del donante y de otra posterior del usufructuario, sino de una única adquisición, la que se produce con ocasión de la donación.

En este sentido se ha pronunciado la AN en Sentencia de 19 de abril 2007, en recurso contencioso-administrativo nº 991/2003, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2003, en el sentido de que

“ (...) la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, o confusión, impiden considerar, que con ocasión del fallecimiento se adquiera derecho alguno, puesto que”: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.

Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de la consolidación del dominio pleno, sino que trae su causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C ., que cita entre los modos de adquirir la propiedad "la sucesión testada e intestada..."), a la vez que el artículo 661 aclara que "los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones", siendo de recodar, igualmente, la regla sobre posesión

civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor *"la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia... (...)"*, como es el caso que nos ocupa.

"En definitiva, en la transmisión de la plena propiedad llevada a cabo en... no cabe, en modo alguno, separar artificialmente, una a una, las facultades que componen el dominio todo y que son objeto de enajenación sin acepción alguna, pues el contenido del derecho de propiedad es el que autoriza la ley, bajo protección constitucional, sin que no sea sino aventurado presuponer que este derecho se compone o configura a partir de la suma de facultades y acciones que pueden ser eventualmente objeto de derechos reales en favor de un tercero pues, es de repetir, que el usufructo limita la propiedad confiriendo a su titular el derecho de disfrutar de la cosa ajena, pero no autoriza a concluir que el derecho de propiedad comprende el de usufructo, pues no se puede confundir éste derecho y su régimen legal con la facultad -que no derecho - integrada en el de dominio por virtud de la cual el propietario disfruta de la cosa, como deriva del artículo 348 del Código civil, en que se define la propiedad como "el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes".

Lo expuesto, aplicado al caso examinado, lleva a concluir que la adquisición de la propiedad de las parcelas en cuestión, en la parte que le corresponde a los reclamantes, tuvo lugar en la fecha de la escritura de donación de la nuda propiedad el 26 de abril de 1985.

Partiendo de esta conclusión debe resolverse la cuestión planteada en el anterior Fundamento de Derecho Octavo, relativa a si efectivamente estamos en el ámbito del artículo 26.3 del R.D.Leg. En este sentido adelantamos que el criterio de este TEAC, en línea con la postura de la Oficina Gestora, es el de que no entraría en juego el citado artículo 26.3, porque no cabe hablar de un *"cambio en la afectación de los bienes"*, sino de la continuación por el antiguo nudo propietario de la actividad agrícola que venía ejerciendo la usufructuaria sobre las fincas hasta su fallecimiento; de esta manera no ha habido cambio de destino del bien, se ha producido la continuación en el mismo destino.

Tanto este TEAC como la DGT y la AN se han pronunciado sobre la existencia o no de cese en la actividad, en los términos que se expondrán y que resultan trasladables al presente supuesto. Así han sostenido que cuando la actividad ejercida por la que se ha cesado no se detiene sino que se continúa sin interrupción el ciclo productivo, en especial cuando las fincas se explotan por personas integradas en el círculo familiar o sociedades relacionadas con el mismo, existe una continuación de la actividad, porque el negocio que se transmite está en pleno funcionamiento y, con posterioridad a la transmisión continúa con la misma actividad.

Así este TEAC en Resolución R.G.6230/08 declaró, respecto de un supuesto en que se arrendaba la finca con todo lo necesario para que el arrendatario, que continúa con la explotación, desarrolle la misma, que se trataba del arrendamiento de una unidad patrimonial con vida propia, de lo cual concluía la calificación del arrendamiento como arrendamiento de negocio que comporta que durante la vigencia del contrato de arrendamiento la finca sigue manteniendo su consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica y el resultado de la transmisión de la finca se consideraba rendimiento de la actividad puesto que no se ha producido la desafectación de los activos y no son aplicables los coeficientes reductores. En la citada Resolución se mencionaba la consulta de la Dirección General de Tributos de 30 de Abril de 2001 con número 843/2001, que señala en el mismo sentido: *"(..)El arrendamiento de una finca de naranjos que incluye además el derecho de riego de los árboles y en la que el arrendatario mantiene la misma actividad que venía ejerciendo el arrendador constituye a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un arrendamiento de negocio ya que lo que se arrienda es una unidad patrimonial con vida propia, susceptible de ser inmediatamente explotada por el arrendatario, lo que supone la existencia de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila(..)"*

A su vez, la propia calificación como arrendamiento de negocio conlleva que, durante la vigencia del contrato de arrendamiento, la finca sigue manteniendo su consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica.."

La Resolución citaba asimismo las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de Febrero de 2007 y 4 de Abril de 2007: *"(..)el hoy recurrente disponía para el ejercicio de su actividad agrícola de diversas fincas rústicas y de maquinaria propia para tal fin. Con motivo de su baja en el I.A.E., actividad de agricultura, transmite las referidas fincas y maquinaria, elementos que constituyen los elementos básicos para desarrollar dicha actividad a un nuevo propietario, la Sociedad (..). de la que son socios tanto el recurrente como su familia. No hay por tanto incorporación alguna, como se pretende en la demanda, de la actividad empresarial o profesional al patrimonio particular del sujeto pasivo transmitente, si se tienen en cuenta las citadas operaciones, realizadas todas ellas sin solución de continuidad. Además de lo expuesto, las propias características de la actividad empresarial ejercida por el sujeto pasivo, la agricultura, llevan a la conclusión que desde el cese en la misma por el recurrente hasta la transmisión de los bienes a la sociedad (..), la actividad no se ha detenido, continuando sin interrupción el ciclo*

productivo, más aún cuando las tierras pasan a ser explotadas primero por su hijo y luego por la sociedad perteneciente a la familia, extremo que se corrobora por el hecho de que el personal contratado por el hoy recurrente pasa después a serlo por su hijo y finalmente por la referida sociedad. (...) Nos hallamos ante una apariencia de cese empresarial, con teórica desafectación de los bienes que la integran, que no puede ser aceptada por la Sala pues el negocio está en pleno funcionamiento cuando se transmite, negocio que continúa con la misma actividad agrícola y con el mismo perfil de explotación por parte de la sociedad integrada por el propio recurrente..”

Esta Resolución ha sido confirmada por SAN de 29 de septiembre de 2010, recurso 198/2009.

En el presente caso resulta improcedente la trascendencia que los interesados atribuyen a la fecha de 1 de marzo de 2005 en que se produce la consolidación del usufructo, pues lo expuesto anteriormente lleva a este TEAC a concluir que las fincas han estado dedicadas a la explotación agrícola desde 1985 de manera continuada hasta su venta el 11 de julio de 2005, siendo además determinante, a tenor de lo expuesto, que después de la consolidación del usufructo se ha seguido por los hijos hasta el momento de la venta con la misma actividad que venía ejerciendo la donante Dña. ...

No ha habido por tanto un “cambio en la afectación de los bienes”, sino una continuación por el antiguo nudo propietario, convertido en pleno propietario tras la muerte de la usufructuaria, de la misma actividad agrícola que venía ejerciendo la usufructuaria.

Al no existir cambio de destino en el momento de la muerte de la usufructuaria, no entra en juego la regla del artículo 26.3 repetidamente citado, de manera que lo que se habría producido con la venta de las parcelas el 11 de julio de 2005 sería la enajenación de bienes afectados a la actividad agrícola desde el año 1985, a los que no les sería de aplicación la Disposición Transitoria Novena del TR 3/2004, porque dicha norma reserva la aplicación de coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, siempre que se trate de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas o desafectados con más de tres años de antelación, condición que no concurre en las parcelas transmitidas.

DECIMO: Como acertadamente ha entendido la Oficina gestora, este Tribunal Central tampoco comparte la identidad de razón esgrimida entre los supuestos contemplados en las consultas invocadas por los contribuyentes y el que constituye el objeto del presente expediente.

Así la citada consulta V0587-08 se refiere a un supuesto en el que existía una usufructuaria de la finca rústica, que la finca estuvo afectada a la actividad agrícola ejercida por la usufructuaria hasta la fecha en que la usufructuaria cesó en la actividad; los nudos propietarios no desarrollaron ninguna actividad agrícola alguna.

La consulta concluía que al haber estado afecta a la actividad agrícola de la usufructuaria, que era la única titular de la actividad, el régimen de la Disposición Transitoria Novena sólo resultaba aplicable a la ganancia patrimonial obtenida por los nudos propietarios de la finca.

El contenido de la citada consulta supone:

- Que solo hubo un titular de la actividad.
- Que no se produjo la consolidación del usufructo; el bien se proyecta vender con la propiedad desmembrada.
- Que cuando cesa en su actividad agrícola el único titular, el 31-12-05, los nudos propietarios no continúan en la actividad.
- Cuando vendan (según los consultantes, a lo largo del año 2006), para el usufructuario será (en la parte que le corresponda) la enajenación de un bien afecto, en tanto que para los nudos propietarios, al no haber ejercido nunca la actividad agrícola, la ganancia patrimonial obtenida por cada uno de ellos si se ve beneficiada de la aplicación de los coeficientes reductores.

Por el contrario, lo que sucede en el caso objeto del presente expediente es que el ejercicio de la actividad de explotación agrícola nunca se ha visto interrumpida y ha sido continuada por los contribuyentes tras el fallecimiento de la usufructuaria y hasta el mismo momento de producirse la transmisión, de manera, que, como bien afirma la oficina gestora, “ *ni un solo día han dejado los bienes de ser elementos patrimoniales afectos a una actividad económica.*”

Por lo que se refiere a la consulta de la DGT identificada por el reclamante como 0250-01, se refiere a un supuesto que nada tiene que ver con el caso debatido, puesto que alude a una concesionaria de autopistas.

La consulta V 0393-04 aborda el tema de un usufructuario y de unos nudos propietarios que, manteniendo la situación de usufructo y manteniendo asimismo la explotación económica, se plantean la aportación de sus derechos a una sociedad a efectos de la aplicación del capítulo VII del Título VII de la Ley del I. Sobre Sociedades. Los aportantes son, por un lado, los titulares del derecho de usufructo y por otro los titulares de la nuda propiedad. En la consulta se declara que la aportación del usufructuario cultivador que explota la finca sí cumple las condiciones del artículo 95.1 del TRLIS, pero no los aportantes del derecho de nuda propiedad, al no ser titulares de la explotación económica. La situación es distinta a la del caso estudiado puesto que en éste hay consolidación

del usufructo y continuación de la actividad agrícola por los antiguos nudos propietarios, mientras que en la consulta invocada hay un sola persona que ejerce siempre la actividad agrícola y que pretende continuarla . En el mismo sentido la consulta V0400-01

En consecuencia, se desestima la primera alegación formulada, no habiéndose producido la desafectación que el interesado defiende.

UNDECIMO: La segunda cuestión que plantea el expediente consiste en decidir cual sea el momento al que hay que referir el valor de adquisición, si el que tienen en el momento de la consolidación del usufructo en 1 de marzo de 2005, o el que tenía en el momento de adquisición del bien, como sostiene la Oficina Gestora.

Los reclamantes aportan lo reconocido por la propia Agencia en su programa INFORMA, que *“en su referencia 166662 establece que los bienes que se afectan a la actividad económica del declarante luego de 1999 tienen como VALOR (no como fecha) de adquisición el que tengan en el momento de la afectación. Así, si por la Administración se pretende que el elemento está afecto se tendrá que tener en cuenta el valor en el momento de la afectación pero no el de adquisición. (...)”*

Este Tribunal Central considera que los mismos argumentos que se han apuntado para contestar a la primera son válidos para rebatir lo aducido por los contribuyentes en la segunda de sus alegaciones. Recordemos que solicitan los sujetos pasivos, a título de petición subsidiaria, que se consideren los valores de adquisición de los bienes correspondientes al momento de la afectación, que se produce, en su opinión, el 28 de febrero de 2005, fecha de fallecimiento de la usufructuaria.

Pues bien, por un lado hemos afirmado en el Fundamento Sexto que la adquisición hay que entenderla producida en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, lo que supone que no pueden ser disociados los valores de la nuda propiedad y del usufructo a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial; y por otro, afirmamos que no se ha producido nunca un cambio de destino de los bienes, porque lo que se ha producido es una continuación por el hijo usufructuario, que no ha cesado en la actividad hasta un momento posterior, de la misma actividad ejercida por la madre. Todo ello lleva necesariamente a concluir que en el presente caso el valor a considerar ha de estar referido a la fecha en la que se adquirió la nuda propiedad del bien, es decir, el reflejado en la escritura de donación de 26 de abril de 1985.

DUODECIMO: Por último, solicitan los reclamantes que este Tribunal Central reconozca que la operación participa más del concepto económico de “compraventa inmobiliaria” que la de una compraventa realizada en el seno de una actividad empresarial de explotación agrícola, que nunca sería actividad económica por no cumplir los requisitos del artículo 25.2 del R.D.Legislativo 3/2004.

Por ello la siguiente cuestión a tratar es si la venta de las diez fincas en cuestión dio lugar a una renta que deba calificarse como rendimiento de una actividad empresarial inmobiliaria o como ganancia patrimonial en el marco de la actividad agrícola que desempeñaba el recurrente. Cuestión ésta con trascendencia teniendo en cuenta las consecuencias que se derivarían de una u otra calificación.

En efecto, calificada la venta como “venta de un bien afecto a la actividad”, la ganancia patrimonial obtenida no se beneficiaría, según lo expuesto, de la aplicación de los coeficientes reductores. Por el contrario, si la compraventa se calificara de “compraventa inmobiliaria”, la no concurrencia de los requisitos del artículo 25.2 del T.R. daría lugar a que la venta se calificase de “no procedente de actividades empresariales”, con lo cual el producto de ella daría lugar igualmente a ganancias patrimoniales pero, en este caso, a diferencia del anterior, ya no hablaríamos de venta de un bien afecto, de forma que la posible ganancia patrimonial se podría beneficiar de la aplicación de los coeficientes reductores. dadas las fechas de adquisición

Por ello, debe decidirse a la vista de los datos que ofrece el expediente, si la venta de las parcelas puede calificarse como “venta de bienes afectos a la actividad económica de la agricultura; o si existe algún indicio de que existe lo que los reclamantes denominan “compraventa inmobiliaria”

Dispone a estos efectos el artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. que, *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan 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”*,

Sobre este extremo los recurrentes mantienen, sin mayores pruebas, que la actividad que realiza es la de “compraventa inmobiliaria”, por lo que según él, al no cumplirse los requisitos del artículo 25.2 de la Ley, no cabría hablar de actividad empresarial ni de venta de bienes afectos. Únicamente argumenta en apoyo de su pretensión que la venta de las parcelas se ha realizado a una persona jurídica cuyo objeto social es la promoción y construcción inmobiliaria, durante el llamado “boom inmobiliario” de la comunidad valenciana; y que la expectativas urbanísticas generan ventas que nada tiene que ver con la actividad habitual agrícola.

Frente a ello cabe destacar que de las pruebas que obran en el expediente se pone de manifiesto que los terrenos en el momento de la venta estaban efectivamente afectos a la actividad agrícola. Así:

---Las propias declaraciones realizadas por los interesados en la escritura pública de transmisión de los terrenos: *“Transmisión de fincas rústicas plantadas de naranjos, algarrobos, limones, etc,”* así como la

manifestación de que la usufructuaria de los terrenos explotaba las fincas hasta la fecha del fallecimiento en que se consolida el usufructo en los nudos propietarios, siendo desde entonces titulares del pleno dominio.

--- Asimismo, en la mencionada escritura consta un anexo con un certificado realizado por un ingeniero técnico en topografía, visado por el Colegio de Ingenieros Técnicos en Topografía con la medición realizada a dichas parcelas, y en las mismas consta la descripción del tipo de cultivo que se desarrollaba en cada parcela en mayo de 2005, fecha de emisión del certificado.

---Las declaraciones censales presentadas por el interesado para su inclusión en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, por el inicio del ejercicio de la actividad agrícola, con opción por la inclusión en el Régimen de Estimación Objetiva y el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, presentada en fecha 16/05/2005, asimismo consta como socio de la entidad ..., con un porcentaje de participación del 33,33 %, entidad que realiza la actividad de la agricultura con fecha de inicio de la actividad de 28/07/2004. Anteriormente figuraba incluido en el régimen de Estimación objetiva (Módulos) por la agricultura desde 1 de enero de 1995.

En las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, presentadas por los interesados, se han incluido rendimientos procedentes de actividades agrícolas, como comunero de la entidad ... –

--- La información obtenida de los registros del Catastro Inmobiliario, en los que detalla la superficie de las parcelas y las clases de cultivo de cada una.

--- La condición de empresarios de los contribuyentes en relación con el impuesto sobre el valor añadido; condición de empresarios que está referida sin duda a la única actividad empresarial realizada sobre las parcelas, la agrícola.

---Resulta especialmente significativo el informe de 16 de junio de 2009 remitido al Jefe de la Dependencia Regional de Gestión tributaria por la Conselleria d'Economia, Hisenda i Ocupació de la Generalitat Valenciana, referido a la doble imposición de ITP/IVA de la operación de venta de los 13 inmuebles rústicos y examinando la renuncia formulada a la exención del IVA, se hace constar que los interesados manifestaron que dichas fincas estaban en explotación en el momento de la venta, en contestación a un requerimiento formulado por dicho Organismo.

Dice así:

“Requeridos los transmitentes a los efectos de que acreditaran su condición de sujetos pasivos de IVA y si el bien transmitido estaba afecto a su actividad, los mismos aportaron copias de documentos de alta censal, referentes a actividades agrícolas. Por parte de la oficina gestora se procedió a efectuar un nuevo requerimiento para determinar si las fincas transmitidas estaban afectas a la actividad. En contestación a este requerimiento el mandatario de los interesados manifestó que era notorio que se trataba de fincas en explotación en el momento de la venta, pero no era posible la acreditación concreta de la actividad puesto que no estaba a nombre de los herederos sino de la causante (...).”

Por ello, de todos esos datos cabe concluir que la venta de las parcelas ha de calificarse de “venta de bienes afectos a la actividad económica de la agricultura” tal como expresamente han reconocido los interesados al manifestar que dichas fincas estaban en explotación en el momento de la venta, en contestación a un requerimiento formulado por dicho Organismo.

El único indicio de que existe lo que los reclamantes denominan “compraventa inmobiliaria es que la entidad compradora, “... S.L.”, según la escritura de venta, tiene por objeto social la “compraventa de terrenos, urbanización, construcción y promoción de los mismos.” Ello sólo pone de manifiesto que la compradora sí se dedica a la actividad inmobiliaria, pero no implica que la actividad del vendedor sea la “*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*”. Especialmente cuando se trata de fincas que en el momento de la venta, según confiesan, estaban en explotación agrícola. “

Por cuanto se lleva examinado, carece de fundamento atender la misma petición que se formula en la presente reclamación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, conociendo, en **Única Instancia**, de la reclamación interpuesta

ACUERDA:

Desestimar la reclamación, confirmando la liquidación recurrida