

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076546

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de febrero de 2020

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 104/2019

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición.** *Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un activo inmaterial de duración indefinida afecto a actividad económica.* **Recurso de alzada para la unificación de criterio.** El caso objeto de análisis alcanza al gravamen por el IRPF de una ganancia patrimonial obtenida en el año 2011 por la transmisión de unos activos inmateriales de vida útil indefinida afectos a una actividad económica, para cuya cuantificación, a la hora de fijar el valor de adquisición fiscal de esos activos transmitidos, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 40 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). Pues bien, el Tribunal desestima el recurso fijando como criterio que en el ejercicio 2011, y en los inmediatamente precedentes y en los siguientes hasta el 31/12/2015, los sujetos pasivos del IRPF que determinaran los rendimientos de sus actividades económicas por el método de estimación directa normal o directa simplificada, no podían amortizar ni contable ni fiscalmente sus activos inmateriales de duración indefinida, por lo que en ese período no cabía hablar de una «amortización mínima» de tales activos en el sentido que la menciona el art. 40 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 37, 48 y 49.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 27, 37 y 40.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14 y 16.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 39.

RD 1643/1990 (PGC), normas 2.<sup>a</sup>, 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup>.RD 1514/2007 (PGC), norma 5.<sup>a</sup>.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 12.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 12 y 13.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30/01/2018, recaída en la reclamación nº. 47/00850/2017, en su día interpuesta frente a un acuerdo con liquidación provisional dictado, tras un procedimiento de comprobación limitada, por el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Castilla y León.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.-**

En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- D. X (provisto de N.I.F. ..., y en adelante "el Sr. X" o simplemente "el obligado" o "la parte") presentó en plazo declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I.R.P.F. del año 2011, en la que declaró como ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales cero euros (0,00).

2º.- El 21/04/2016 el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Castilla y León notificó al obligado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, en el que requirió al Sr. X. la documentación relativa a la transmisión que él había efectuado en 2011 a Hnos. XX, Sdad Coop. de determinados derechos de pago único (D.P.U.) de la P.A.C. (Política Agrícola Comunitaria) a fin de < Comprobar la posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión/cesión de Derechos de Pago Único agrícolas referida en concreto a Hnos. XX, Sdad Coop. >

Tras instruir ese procedimiento, instrucción durante la que el obligado formuló las alegaciones que tuvo a bien, el 14/09/2015 ese Jefe de la Dependencia Regional de Gestión notificó al Sr. X. una resolución con liquidación provisional [documento firmado por Delegación], con un importe a ingresar de 1.548,96 euros; liquidación provisional con la que regularizó el único concepto siguiente:

< De la documentación obrante en la Agencia Tributaria y de la aportada por el obligado tributario en contestación al requerimiento emitido por esta Administración, resulta que el obligado tributario efectuó la siguiente transmisión/cesión de Derechos de Pago Único agrícolas (DPU) sin que haya declarado la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la citada transmisión/cesión.

.../...

La cesión de derechos de ayuda de los pagos directos a la agricultura y ganadería está contemplada en el artículo 21 del Real Decreto 1470/2007, de 2 de noviembre, sobre aplicación de los pagos directos a la agricultura y ganadería (BOE de 3 de noviembre). En este precepto se establece que los derechos de ayuda podrán ser objeto de cesión entre agricultores establecidos en todo el territorio nacional, a excepción de la Comunidad Autónoma de Canarias bien en venta, arrendamiento o mediante cualesquiera otras formas admitidas en derecho. Por tanto, se trata de un activo intangible afecto a una actividad económica cuya transmisión debe calificarse como ganancia o pérdida patrimonial.

La ganancia o pérdida patrimonial deberá determinarse por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del mismo, tal y como dispone el artículo 34.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como valor de transmisión se tomará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.3 de la citada Ley 35/2006, el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Tomándose por importe real del valor de enajenación el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

.../...

De acuerdo con lo previsto en el artículo 37.1 de la Ley 35/2006 y con el artículo 40.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima. Como amortización mínima se tomará la resultante del período máximo de amortización.

Consulta vinculante V2406-09 de la Dirección General de Tributos. >

3º.- Frente a ese acuerdo y liquidación provisional, el obligado interpuso el 13/10/2016 un recurso de reposición que la Oficina gestora desestimó mediante un acuerdo de 02/12/2016.

### **Segundo.-**

Frente a la desestimación de su recurso de reposición, el obligado interpuso el 13/01/2017 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Castilla y León (reclamación nº. 47/00850/2017); reclamación en cuyo escrito de interposición planteó ya la alegación -única- siguiente:

< PRIMERO Y ÚNICO.- Que, en primer lugar, deseo significar, muy expresamente, que me afirmo y ratifico en todos y cada uno de los extremos expuestos tanto en los escritos de alegaciones de fecha 25 de Abril y

28 de Julio de 2016 como en el recurso de reposición de fecha 1 de Octubre de 2016, cuyas fotocopias se adjuntan a la presente reclamación.-

Que, no obstante lo anterior, me veo en la ineludible obligación de reiterar que, la transmisión/cesión de 41 Derechos de Pago Único a "HERMANOS ... SOC. OOP", con NIF ... y por la que fui requerido para satisfacer la cantidad de 1.850,60,-- Euros, no puede, en modo alguno, considerarse sujeta a tributación por el concepto de ganancia patrimonial, como se infiere, claramente, de la documentación adjunta al presente y de los siguientes fundamentos: La Comunidad de Bienes "HERMANOS ...,C.B.", que los Hermanos A., S., I. y el suscrito, S., constituyeron en fecha 8 de Enero de 1998, por acuerdo unánime de los mismos, se transforma en la Sociedad Cooperativa "HERMANOS ..., SOC. COOP", por lo que, ni que decir tiene, la totalidad del patrimonio de la Comunidad de Bienes pasa a la Sociedad Cooperativa constituida.

Por tanto, si cierto es que, en fecha 9 de Marzo de 2011, se realiza la transmisión/cesión de 41 Derechos de Pago Único a "HERMANOS ..., SOC. COOP.", como se infiere con absoluta claridad de la comunicación de cesión de derechos adjunta al presente, no menos cierto es que dichos Derechos los recibo, en la misma fecha y como también se deduce con la misma claridad de la correspondiente comunicación de cesión de derechos adjunta al presente, de "HERMANOS ..., C.B.", con NIF E...; por consiguiente, y con independencia de que el valor de la transmisión/cesión fuese cero, que lo era, o 9.405,81,-- Euros, como se indica en la liquidación provisional que se recurre o cualquier otro que pueda considerarse oportuno aplicar, no existe ganancia patrimonial alguna; pues, según los cálculos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, si yo debo cobrar, aunque en este supuesto no se cobre nada, de "HERMANOS ... , SOC. COOP.", en mi condición de "CEDENTE", la cantidad de 9.405,81,-- Euros por la transmisión/cesión de 41 Derechos de Pago Único, se supone que previamente, es decir, minutos antes porque la operación se realiza el mismo día, he tenido que satisfacer, en mi condición de "CESIONARIO", la misma cantidad (que es la determinada por la Agencia Tributaria) a "HERMANOS ..., C.B." que actúa como "CEDENTE", por la transmisión/cesión de los mismos 41 Derechos de Pago Único, luego la ganancia patrimonial que se me reclama, aunque se empeñe la repetida Agencia Tributaria en lo contrario, lo cual deja entrever un desmesurado afán recaudatorio por parte de la misma, es "CERO", consideración ésta coincidente con el criterio que la propia Junta de Castilla y León tiene sobre el particular, yendo aún más lejos, si cabe, al considerar que se trata no de una transmisión o cesión, sino de un cambio de denominación en el sentido más amplio del término, como así podrá ser corroborado por la misma si se le requiere, por cuya circunstancia es de justicia reiterar, muy encarecidamente, el archivo del acuerdo de resolución recurso de reposición a que la presente reclamación se refiere, por su total y absoluta improcedencia. >

Reclamación nº. 47/00850/2017 que, mediante una resolución de 30/01/2018, el T.E.A.R. de Castilla y León estimó en parte, pues aún cuando aceptó que el Sr. X efectivamente había obtenido una ganancia o pérdida patrimonial al transmitir a Hnos. XX, Sdad Coop. los derechos de pago único (D.P.U.) que había recibido de la comunidad de bienes "Hermanos ...,C.B.", con motivo de la disolución de ésta, señaló que la Oficina gestora debería proceder a hacer un nuevo cálculo del importe de esa ganancia o pérdida patrimonial, teniendo en cuenta que:

< Por tanto, teniendo en cuenta que como se indicó con anterioridad, los derechos de pago único son activos inmateriales ...

.../...

Establece el artículo 34 de la LIRPF que el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinará ...

.../...

Establecido lo anterior, y comenzando el análisis por el valor de transmisión, ...

En consecuencia, no constando que la cesión de los derechos de pago único fuesen una aportación no dineraria en la constitución de la entidad o posterior sino una transmisión, según sus alegaciones a título gratuito porque señala no percibió nada, debe confirmarse la valoración dada por la Oficina Gestora habida cuenta que un valor de mercado razonable es el valor nominal de los derechos transmitidos sin que por otra parte se oponga por parte del Reclamante ningún argumento o dato que contradiga dicha conclusión.

SEXTO.-

Con relación al valor de adquisición, conviene recordar que los derechos de pago único, de manera resumida, pueden adquirirse, según la normativa aplicable (Real Decreto 1680/2009, de 13 de noviembre, Reglamento (CE) nº 73/2009 del Consejo), bien de la reserva nacional o bien de otro agricultor (...)

Pues bien, en ambos supuestos, adquisición originaria o adquisición de un tercero, cabe hablar de precio o valor de adquisición del activo intangible o inmovilizado inmaterial. Así, señala el vigente Plan General de Contabilidad, que el inmovilizado intangible se reconocerá en el balance cuando cumpla la definición de activo, es decir, cuando sea probable que vaya a producir ingresos económicos en el futuro, sea separable o diferenciable, lo que implica que debe ser posible su venta de forma independiente, y que se derive de derechos legales o contractuales; requisitos todos ellos que también se desprendían del anterior Plan General de Contabilidad, y que se cumplen en su totalidad en el caso de los derechos de pago único por lo que se trata de un activo inmaterial susceptible de reconocimiento, y por tanto, un elemento del patrimonio al que debe darse una valoración inicial.

Como se ha señalado ya de manera reiterada, los derechos transmitidos son un activo inmaterial de las explotaciones agrarias; son, por tanto, un elemento patrimonial afecto a una actividad económica, en consecuencia, para establecer el valor de adquisición deberemos acudir al regla especial de valoración contenida en la letra n), del apartado 1, del artículo 37 de la LIRPF donde se determina que "En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.". A este respecto el apartado 2, del artículo 40 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo) prevé que "Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.", es decir, el valor de adquisición que debe considerarse para establecer la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de los derechos de pago único será el de su valor contable deducido, en su caso, la amortización fiscalmente deducible que en este caso es nula.

Así, tanto contable como fiscalmente solo son susceptibles de amortización los elementos patrimoniales cuya vida útil sea definida, o dicho de otro modo, los activos con duración ilimitada o indefinida no son susceptibles de amortización, el supuesto más claro al respecto es el de los terrenos. Pues bien, los derechos de pago único son elementos patrimoniales de duración indefinida ya que si se ejercen año tras año siguen plenamente vigentes "sine die"; y si bien las regulaciones, o los programas de actuación se suelen establecer de manera trienal, la última regulación se refiere a un periodo de cinco años 2015-2020, los titulares de derechos en un trienio siguen siéndolo en el trienio siguiente, es decir, se trata de activos susceptibles de generar ingresos en la actividad por un periodo del que se desconoce el límite temporal, en definitiva, se trata de un activo con una vida indefinida y por tanto, no es susceptible de amortización.

A partir de aquí, habrá que diferenciar entre las adquisiciones onerosas o las adquisiciones lucrativas.

.../...

NOVENO.-

En el presente supuesto y como ya se indicó con anterioridad, consta en el expediente que el Reclamante obtuvo los 41 derechos de pago único por la disolución de la comunidad de bienes "Hermanos ..., C.B."

En consecuencia, aplicando el criterio sentado por el TEAC [se refiere al establecido en Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de febrero de 2017 adoptada en unificación de criterio, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 229, apartado 1, letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], que si bien se refiere a los inmuebles es perfectamente trasladable a un activo como el que aquí nos ocupa, no cabe tomar un valor de adquisición de cero euros sino que, de la misma forma que se ha hecho para establecer el valor de transmisión, deberá determinarse el valor de los derechos de pago único teniendo en consideración que se han obtenido por la disolución de la Comunidad de bienes. >

**Tercero.-**

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Castilla y León, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 11/05/2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

## &lt;&lt;&lt; ANTECEDENTES

## ALEGACIONES

Primera.- El TEARCL considera que los derechos de pago único constituyen un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que, a efectos contables, se clasifican como activo inmaterial de vida útil indefinida. Por ello, los derechos de pago único no pueden ser objeto de amortización contable y, por lo tanto, según el TEARCL, la amortización fiscalmente deducible será nula.

Este Departamento está de acuerdo con la consideración de los derechos de pago único como elementos afectos a una actividad económica, ...

.../...

Segunda.- Los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica son objeto de regulación en varios artículos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Reglamento de desarrollo de la misma (RIRPF) aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

En primer lugar, el artículo 28.2 de la LIRPF indica ...

El artículo 29 de la LIRPF establece ...

El artículo 37.1.n) de la LIRPF establece ...

Reglamentariamente la determinación del valor de adquisición se recoge en el artículo 40 del RIRPF: ...

Tercera.- Para determinar el valor de adquisición de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, según lo dispuesto en el artículo 37 de la LIRPF y el 40.2 del RIRPF, se debe minorar el valor contable en el importe de las amortizaciones practicadas que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de su efectiva consideración como gasto, es decir, aunque el contribuyente no la haya contabilizado.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, ...

.../...

Por tanto, aunque el contribuyente no haya contabilizado un gasto por amortización, y no exista amortización acumulada, fiscalmente sí que se tendrá en cuenta la amortización mínima prevista en cada caso por la normativa tributaria, cuando se calcula el valor de adquisición de un elemento patrimonial afecto de cara a su transmisión.

Tal y como indica el artículo 40 del RIRPF, a estos efectos la amortización mínima será la resultante del periodo máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

Los derechos de pago único, tal y como ha considerado el TEARCL, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. De acuerdo con el artículo 28.1 de la LIRPF, para determinar el rendimiento neto de actividades económicas, con carácter general se aplican las reglas del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades previstas para la estimación directa y objetiva.

El artículo 12.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece:

...

.../...

Cuarta.- El criterio expuesto por este Departamento, de que a efectos fiscales se debe tener en cuenta al menos la amortización mínima para determinar el valor de adquisición de los derechos de pago único, es también el mantenido por la DGT en la consulta ya mencionada, V5335-16: ...

Sexta.- Por último, se debe hacer mención a la existencia de varias sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), que están de acuerdo con los criterios mantenidos por este Departamento.

En primer lugar, el TSJ de Madrid, reconoce en su sentencia 1234/2014, de 9 de octubre de 2014, que ...

.../...

## CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARCL en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que para determinar el valor de adquisición de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que tenga la consideración de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, se debe tener en cuenta la amortización fiscalmente deducible, minorando en todo caso la amortización mínima, con independencia de que esta haya sido considerada como gasto. >>>

Una precisión, el escrito del Director no tiene una alegación "quinta", y, aunque el escrito no está paginado, de la lectura del mismo parece inferirse que no la hay.

### Cuarto.-

Del presente recurso se dio traslado al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, como lo dispone el art. 242.3 de la Ley 58/2003) el 13/09/2018, a fin de que en el plazo de un mes pudiera alegar lo que estimara procedente.

Trámite en el que el obligado presentó por vía telemática el 11/11/2018 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

<<< Que, en atención a dicho escrito, tengo a bien significar, muy expresamente, que me afirmo y ratifico en todos y cada uno de los extremos expuestos en la Reclamación Económico Administrativa presentada en fecha 11 de Enero de 2017 y cuya fotocopia se adjunta al presente.-

Que, no obstante lo anterior, debo manifestar mi sorpresa ante el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio; pues, a mi humilde entender, la resolución de ese Tribunal de fecha 31 de Enero de 2018, sobre la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, es total y absolutamente ajustada a derecho y no permite ninguna otra interpretación, es decir, para llegar a la conclusión de que existe ganancia o pérdida patrimonial hay que partir de dos premisas fundamentales: El valor de adquisición y el valor de transmisión. Si la Agencia Tributaria sólo tiene en cuenta, cual es lamentablemente el caso, el valor de transmisión, no puede concluirse, en modo alguno, en que existe ganancia patrimonial, luego la resolución de ese Tribunal es absolutamente correcta; pero, además, en mi caso, no se trata de una cesión sino de un cambio de denominación y me explico: La Comunidad de Bienes "HERMANOS ..., C.B.", que los Hermanos A., S., I. y el suscrito, S., constituyeron en fecha 8 de Enero de 1998, por acuerdo unánime de los mismos, se transforma en la Sociedad Cooperativa "HERMANOS ..., SOC. OOP", por lo que, ni que decir tiene, la totalidad del patrimonio de la Comunidad de Bienes pasa a la Sociedad Cooperativa constituida. Por tanto, si cierto es que, en fecha 9 de Marzo de 2011, se realiza la transmisión/cesión de 41 Derechos de Pago Único a "HERMANOS ..., SOC. COOP.", como se infiere con absoluta claridad de la comunicación de cesión de derechos aportada, no menos cierto es que dichos Derechos los recibo, en la misma fecha y como también se deduce con la misma claridad de la correspondiente comunicación de cesión de derechos igualmente aportada, de "HERMANOS ..., C.B.", con NIF ...; por consiguiente, y con independencia de que el valor de la transmisión/cesión fuese cero, que lo era, o 9.405,81,- - Euros, como se indica en la liquidación provisional recurrida o cualquier otro que pueda considerarse oportuno aplicar, no existe ganancia patrimonial alguna; pues, según los cálculos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, si yo debo cobrar, aunque en este supuesto no se haya cobrado nada, de "HERMANOS ..., SOC. COOP.", en mi condición de "CEDENTE", la cantidad de 9.405,81,- Euros por la transmisión/cesión de 41 Derechos de Pago Único, se supone que previamente, es decir, minutos antes porque la operación se realiza el mismo día, he tenido que satisfacer, en mi condición de "CESIONARIO", la misma cantidad (que es la determinada por la Agencia Tributaria) a "HERMANOS ..., C.B." que actúa como "CEDENTE", por la transmisión/cesión de los mismos 41 Derechos de Pago Único, luego, la ganancia patrimonial existente, es "CERO", consideración ésta coincidente con el criterio que la propia Junta de Castilla y León tiene sobre el particular, yendo aún más lejos, si cabe, al considerar que no se trata de una transmisión o cesión, sino de un cambio de denominación en el sentido más amplio del término. Por tanto, ignoro que pretende la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT con la unificación de criterio, cuando con quien debería unificar el mismo es,

precisamente, con quien es competente en este asunto, que, por cierto, no es otro que la Junta de Castilla y León.- >>>

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver el presente recurso de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

### Segundo.-

El Director recurrente pretende que este Tribunal fije el criterio de que <para determinar el valor de adquisición de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que tenga la consideración de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, se debe tener en cuenta la amortización fiscalmente deducible, minorando en todo caso la amortización mínima, con independencia de que esta haya sido considerada como gasto>; lo que supone que considera erróneo que, a la hora de determinar el valor de adquisición fiscal de los derechos de pago único (D.P.U.) de la P.A.C. (Política Agrícola Comunitaria) transmitidos en 2011 por el Sr. X, calificados de activo inmaterial de una explotación agraria, el T.E.A.R. de Castilla y León resolviera que no había que tener en cuenta esa "amortización mínima", porque <se trata de activos susceptibles de generar ingresos en la actividad por un periodo del que se desconoce el límite temporal, en definitiva, se trata de un activo con una vida indefinida y por tanto, no es susceptible de amortización>.

Una imprescindible cuestión previa.

A la hora de resolver si el T.E.A.R. resolvió de manera acertada la reclamación que el Sr. X había interpuesto, o no, tiene una decisiva trascendencia la duración -definida o indefinida- que se atribuya al activo inmaterial en cuestión: los derechos de pago único de la P.A.C.

Para el T.E.A.R. de Castilla y León:

< los derechos de pago único son elementos patrimoniales de duración indefinida ya que si se ejercen año tras año siguen plenamente vigentes "sine die"; y si bien las regulaciones, o los programas de actuación se suelen establecer de manera trienal, la última regulación se refiere a un periodo de cinco años 2015-2020, los titulares de derechos en un trienio siguen siéndolo en el trienio siguiente, es decir, se trata de activos susceptibles de generar ingresos en la actividad por un periodo del que se desconoce el límite temporal, en definitiva, se trata de un activo con una vida indefinida >

Para el T.E.A.R. de Castilla y León, en 2011 los derechos de pago único (D.P.U.) de la P.A.C. eran unos activos inmateriales <con una vida indefinida>; extremo, ése, que el Director recurrente ni combate ni cuestiona y que, por tanto, queda fuera del presente recurso.

### Tercero.-

El caso objeto del recurso alcanza al gravamen por el I.R.P.F. de una ganancia patrimonial obtenida en el año 2011 por la transmisión de unos activos inmateriales de vida útil indefinida afectos a una actividad económica (arts. 28.2, 29, 33 y ss., y 37.1.n de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), para cuya cuantificación, a la hora de fijar el valor de adquisición fiscal de esos activos transmitidos, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 40 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo):

"Artículo 40. *Determinación del valor de adquisición.*

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación."

De entrada, este Tribunal repara en que la cuestión que hemos de resolver incorpora un elemento muy sobresaliente, que el Director recurrente no menciona a la hora de delimitar el criterio que pretende que fijemos, aunque sí que se refiere al mismo en los argumentos que previamente desarrolla en su recurso y, además, está presente en las resoluciones de la D.G.T. y en las sentencias de los T.S.J. que él cita. Nos referimos a que los sujetos pasivos del I.R.P.F. que realizan actividades económicas pueden -ex. art. 16.2 de la Ley 58/2003- determinar los rendimientos de las mismas a través de tres métodos: estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva; algo que repite el art. 27.1 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007).

Y cómo lo que hemos de resolver alcanza a si ha de tenerse en cuenta, o no, la amortización mínima de unos activos inmateriales de vida útil indefinida afectos, parece lo más adecuado comenzar por examinar cómo funciona esa figura de la amortización de los activos inmateriales de vida útil indefinida afectos, en esos tres métodos con los que pueden determinarse los rendimientos de las actividades económicas.

En el primer párrafo de su apartado 1 el art. 28 "Reglas generales de cálculo del rendimiento neto" de la Ley 35/2006 dispone que:

"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, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva."

El art. 30 "Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa" recoge en su apartado 1 las dos modalidades de la misma: la normal y la simplificada y, por los demás nada hay en el resto de esos arts. 28 y 30 ni tampoco en el Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007) que se refiera a las amortizaciones de los activos inmateriales afectos.

Por tanto, con el método de estimación directa normal, las amortizaciones de los activos inmateriales de vida útil indefinida afectos serán como las del I. s/ Soc.

Para el método estimación directa simplificada la ley tampoco hace ninguna específica mención al tema de las amortizaciones, pero sí el reglamento, que en su art. 30 "Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada" contempla una especialidad respecto de las amortizaciones del inmovilizado material, pero sólo de éste, porque nada dice de las del inmovilizado inmaterial.

Por tanto, también con el método de estimación directa simplificada, las amortizaciones de los activos inmateriales de vida útil indefinida afectos serán como las del I. s/ Soc; extremo, éste, que así lo indica ya el Director de Gestión en la duodécima página de su recurso.

En el método de estimación objetiva, el rendimiento neto de la actividad de que se trate se efectuará según el art 37.2 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007):

"por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda."



Desarrollo de lo ahí dispuesto que se hace para cada año por la respectiva O.M. del Ministerio de Hacienda del año anterior, por la que se desarrollan para el año de que se trate el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido; O.M. que para el año 2011, al que se refiere el caso que nos ocupa, fue la Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre.

Orden EHA/3063/2010, y en términos idénticos las precedentes y las sucesivas, que en la Instrucción 2.2 de su Anexo I "Actividades agrícolas, ganaderas y forestales" se remite a lo establecido en la letra b) del punto 2.2. del Anexo II; letra b) de ese punto 2.2 que establece la deducibilidad de las amortizaciones que estén entre las máximas y mínimas según los coeficientes lineales máximos y los períodos máximos de amortización que recoge, y que para el inmovilizado intangible son del 15% la máxima y del 10% (10 años) la mínima.

Por tanto, el método de estimación objetiva -el conocido "por módulos"- tiene un régimen de amortización fiscal específico para el inmovilizado intangible, con unos porcentajes de amortización: máximo del 15% y mínimo del 10%; y que no distingue entre inmovilizado intangible de duración indefinida o de duración definida. Régimen específico que lo había en 2011 (Orden EHA/3063/2010) y exactamente igual lo sigue habiendo actualmente (Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido), y que exactamente igual lo había en los años previos al 2011.

Es decir, y como resumen, que mientras que en los métodos estimación directa, tanto normal como simplificada, la amortización el inmovilizado intangible de vida útil indefinida ha de hacerse con las normas atinentes a la materia del I. s/ Soc., en el método de estimación objetiva hay un régimen de amortización fiscal específico con unos porcentajes de amortización máximo del 15% y mínimo del 10%, y sin distinguir entre inmovilizados intangibles de duración definida y de duración indefinida, algo propio de un sistema forfatario, como lo es el de estimación objetiva, que busca estimar una tributación que resulte aceptable, haciéndolo del modo más sencillo posible.

#### Cuarto.-

En los términos que acabamos de exponer, dependiendo del método con el que se determinen los rendimientos de las actividades económicas, hay una importante diferencia, pues mientras que en los métodos de estimación directa, tanto normal como simplificada, la amortización el inmovilizado intangible sigue a la del I. s/ Soc., en el método de estimación objetiva hay un régimen específico; diferencia que además arrastra otra diferencia también muy relevante, cual es que mientras que ese específico régimen que ha aplicarse con el método de estimación objetiva ha permanecido invariable en el tiempo en los términos que ya hemos expuesto, es el mismo en 2019 que el que había en 2011 y antes de ese año, la regulación de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida ha sufrido profundas modificaciones tanto en su aspecto mercantil, como en el contable y también en el fiscal del I. s/ Soc.

Hasta el ejercicio 2007.

La normativa mercantil (art. 39 del Código de Comercio en su redacción entonces vigente) sólo ordenaba amortizar los elementos del inmovilizado cuya utilización tuviera un límite temporal de utilización, sin distinguir entre elementos materiales e inmateriales del inmovilizado; con lo que, en principio, los inmovilizados inmateriales de duración indefinida no deberían amortizarse; sin perjuicio, claro está de que debieran efectuarse las correcciones valorativas que procediesen por su posible "deterioro", aunque entonces todavía no se emplease ese término.

En la normativa contable (N.V.: 2ª, 4ª y 5ª del P.G.C. del R.D. 1643/1190), y a pesar de que, reiterando la mercantil, no se exigiese con carácter general que se tuvieran que amortizar los inmovilizados inmateriales de duración indefinida, sí se recogía expresamente que debía amortizarse el "fondo de comercio", activo inmaterial que podría pensarse de duración indefinida.

Mientras que la norma fiscal (el art. 11 del T.R. en su redacción entonces vigente) admitía, cumpliéndose ciertos requisitos, la deducibilidad fiscal de las amortizaciones del "fondo de comercio" y de otros activos inmateriales, incluyendo las de "los restantes elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción".

La normativa aplicable del 01/01/2008 hasta el 31/12/2015.

La reforma normativa comenzó con el Código de Comercio, cuyo art. 39, que fue modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, seguía ordenando amortizar sólo los elementos del inmovilizado cuya utilización tuviera un límite temporal de utilización, y sin distinguir entre elementos materiales e inmateriales del inmovilizado, y pasó a prohibir expresamente que pudiesen amortizarse los "fondos de comercio", sin perjuicio de que debieran registrarse los "deterioros" de los mismos que pudieran producirse.

La reforma mercantil traída por esa Ley 16/2007, y evidentemente no sólo en el aspecto que nos ocupa, conllevó una reforma contable que propició la aparición de un nuevo P.G.C. (el del R.D. 1514/2007); nuevo plan contable que en lo que nos ocupa pasó a disponer en su N.R.V. 5ª.2 que "un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará", sin perjuicio, como siempre, de que en su caso debiera registrarse su "deterioro".

Mientras que a nivel fiscal, fue la propia Ley 16/2007 la que modificó la redacción del art. 11 del T.R., que pasó a limitar la deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado intangible sólo al de "vida útil definida". No obstante, para los activos inmateriales de vida útil indefinida la deducibilidad fiscal se mantuvo a través del deterioro, no de la amortización, en el art. 12 del T.R. "Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales", cuya redacción también fue modificada por la Ley 16/2007, y en concreto, para los fondos de comercio en su apartado 6 (art. 12.6) y genéricamente para los demás en el apartado 7 (art. 12.7). Esquema que reprodujo la Ley 27/2014, del Impuesto, aplicable en el ejercicio 2015, en el que no se admitía la deducibilidad fiscal de la amortización de los activos inmateriales de duración indefinida (art. 12), deducibilidad fiscal que sí era posible como "deterioro" (art. 13).

En este sentido cabe citar la consulta V1065-13 de 2/04/2013 de la Dirección General de Tributos, en la que se señala (la negrita es nuestra):

#### Descripción-hechos

La consultante adquirió en 1991 una oficina de farmacia, surgiendo en su adquisición un fondo de comercio. En 2012 ha vendido dicha farmacia, correspondiendo parte del precio obtenido en la venta al fondo de comercio de la farmacia.

#### Cuestión-planteada

Cómo debe calcularse el valor de adquisición del fondo de comercio transmitido en la venta de la farmacia; si deben tenerse en cuenta a dichos efectos las amortizaciones practicadas sobre el fondo de comercio originado en 1991, y si debe computarse una amortización mínima.

Base imponible en la que debe integrarse la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del fondo de comercio y si puede compensarse con pérdidas procedentes de la venta de acciones.

#### Contestación-completa

El análisis de la tributación de la transmisión de la oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento íntegro de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto, según el cual "para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo".

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial generada será la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

A estos efectos, el artículo 35.3 establece que, en las transmisiones a título oneroso, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El artículo 37.1.n) de la Ley del Impuesto establece, dentro de las reglas especiales de valoración, que:

"n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor".

Por su parte el artículo 40 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439//2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), señala que:

"1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación".

Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el importe real por el que se efectúe la enajenación, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso se tomaría éste, y el valor contable del elemento del inmovilizado material o intangible transmitido, actualizado, en el caso de inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes de corrección monetarios previstos para el Impuesto sobre Sociedades, por tratarse de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año de la transmisión, que se aplicarán sobre el importe real por el que hubieran sido adquiridos, atendiendo al año en que se hubiera satisfecho, y sobre las amortizaciones atendiendo al año al que correspondan. En cuanto al inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio puesto de manifiesto en la transmisión onerosa, considerando como tal al conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga, en la medida en que no se correspondan con activos identificables, que son transmitidos junto con el resto de elementos que conforman el negocio de farmacia, la ganancia patrimonial correspondiente a su transmisión vendrá dada, no existiendo pasivos asumidos por la transmisión, por la diferencia entre el precio de venta del negocio de farmacia y la suma de los valores de mercado identificables de los activos individuales transmitidos (existencias, local, mobiliario y enseres, etcétera).

No obstante, en casos como el planteado en la consulta, en que como consecuencia de la adquisición onerosa previa del negocio transmitido hubiera surgido un fondo de comercio que reuniera los requisitos para su consideración fiscal como inmovilizado intangible, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a su transmisión habrá que disminuir o incrementar, respectivamente, la cantidad que resulte de acuerdo con las reglas establecidas en el párrafo anterior, en el importe del valor de adquisición del fondo de comercio.

Para el cálculo de dicho valor de adquisición, debe tenerse en cuenta el antes reproducido artículo 40 del Reglamento del Impuesto, que establece que dicho valor es el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima, considerando como tal la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

No obstante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio), establece un nuevo

tratamiento fiscal del fondo de comercio como consecuencia de las modificaciones contables producidas en la normativa mercantil, señalando la exposición de motivos de dicha Ley que "...se seguirá depreciando a efectos fiscales aun cuando a efectos contables no se amortice y, por tanto, no se registre ningún gasto por este concepto."

Como consecuencia de lo anterior, la citada Ley 16/2007 modifica el apartado 4 del artículo 11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo), suprimiendo la deducibilidad de las dotaciones para la amortización del fondo de comercio, sustituyéndose dicha amortización en el apartado 6 del artículo 12 del TRLIS, por la deducibilidad del precio de adquisición correspondiente al fondo de comercio.

Dicha regulación es de aplicación al caso consultado, en virtud del artículo 28.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en ese artículo, en el artículo 30 de esa Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

El apartado 6 del artículo 12 del TRLIS queda redactado en los siguientes términos:

"6. Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.
- c) Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio."

De acuerdo con lo establecido en el reproducido artículo 40 del Reglamento del Impuesto y el artículo 12.6 del TRLIS, que establece, como antes se reflejó, que "Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio", a efectos de calcular el valor de adquisición del fondo de comercio originado en 1991 con la adquisición de la oficina de farmacia que ahora se transmite, habrá que minorar dicho valor en los siguientes importes:

- Las dotaciones a la amortización del fondo de comercio que hubieran sido deducidas por la consultante, correspondientes a los ejercicios 1991 a 2007.
- Las deducciones efectuadas por la consultante sobre el precio de adquisición del fondo de comercio desde el ejercicio 2008 hasta el momento de la venta.

Debe tenerse en cuenta que no se establece ni en la actual normativa ni en la anterior un importe mínimo de dotación a la amortización o de deducción del precio de adquisición del fondo de comercio, por lo que habrá que estar a las cantidades efectivamente deducidas por dichos conceptos.

Por último, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del fondo de comercio, se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto, pudiendo compensarse con pérdidas procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro -como las procedentes de la venta de acciones- obtenidas en ese ejercicio o en ejercicios anteriores que se encuentren pendientes de compensar, teniendo en cuenta que la posibilidad de compensación se extiende al ejercicio en que se obtienen y a los cuatro siguientes.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el artículo 3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre) ha modificado el artículo 48 de la Ley del Impuesto.

En virtud de dicha modificación, a partir de 1 de enero de 2013 se integran en la base imponible general del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas -junto con las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales- las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente, que antes de la referida modificación se integraban en la base imponible del ahorro, si bien la consultante no precisa la antigüedad de las acciones vendidas ni el momento de su venta.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

La normativa aplicable a partir del 01/01/2016

La redacción del art. 39 del Código de Comercio volvió a ser modificada, esta vez por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y con esa nueva redacción, al pasar a disponer que "los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida", descartó la existencia de activos inmateriales de duración indefinida, y por ello también pasó a disponer que, cuando la vida útil de tales activos no pudiera estimarse de manera fiable, deberían amortizarse en diez años; reforma mercantil que conllevó la inmediata reforma contable, traída por el R.D. 602/2016, de 2 de diciembre, que modificó el P.G.C. de 2007, con efectos a partir del 01/01/2016; lo que, a su vez, conllevó la modificación de la normativa fiscal, traída también por esa Ley 22/2015, que modificó los arts. 12 y 13 de la Ley 27/2014, del Impuesto, volviendo a permitir en el art. 12 "Amortizaciones" la deducibilidad fiscal de las amortizaciones de los activos inmateriales, a partir de entonces -repárese- todos ya de duración necesariamente definida.

Ante tal evolución normativa, en el presente recurso este Tribunal va a dar respuesta a lo que el Director recurrente plantea teniendo en cuenta la normativa vigente en el año objeto del caso: el 2011.

Momento temporal en el que la N.R.V. 5ª.2 del P.G.C. (R.D. 1514/2007) disponía que "un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará", sin perjuicio de que, en su caso, debiera registrarse su posible "deterioro".

Mientras que, por su parte, en 2011 los arts. 11 y 12 del T.R. de la Ley del Impuesto disponían que:

"Artículo 11. *Correcciones de valor: amortizaciones.*

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva ...

4. Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

Artículo 12. *Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.*

6. Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

c) Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

7. Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado."

En los términos ya antes expuestos, en 2011 no se admitía la deducibilidad fiscal de la "amortización" de los activos inmateriales de duración indefinida, deducibilidad fiscal que sí era posible como "deterioro".

Y eso era así en el I. s/ Soc., y con ello, y de la misma manera para los rendimientos de las actividades económicas del I.R.P.F. si los mismos se determinaban con el método estimación directa, ya fuera normal o simplificada (Fundamento de Derecho cuarto anterior).

#### Quinto.-

El caso objeto del recurso alcanza al gravamen por el I.R.P.F. de una ganancia patrimonial obtenida en el año 2011 por la transmisión de unos activos inmateriales de vida útil indefinida afectos a una actividad económica, para cuya cuantificación, a la hora de fijar el valor de adquisición fiscal de esos activos transmitidos, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 40 del Reglamento del Impuesto, cuyo apartado 1 dispone que "el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto".

Pero, en los términos que se han expuesto al final del Fundamento de Derecho anterior, en 2011 [desde 2008 a 2015 ambos incluidos] los activos inmateriales de duración indefinida no podían "amortizarse" fiscalmente, aunque sí era posible la deducibilidad fiscal de su menor valor como "deterioro".

Pero, lo que se hubiera podido deducir fiscalmente como "deterioro", este Tribunal considera que no tiene cabida a la hora de cuantificar esa "amortización mínima" que el art. 40.1 del Reglamento del I.R.P.F. ordena computar; pues ese art 40.1 habla de "amortización" y "amortizaciones" y no de "deterioros"; entendiendo este Tribunal que sostener lo contrario supondría una aplicación analógica de la norma prohibida por el ordenamiento jurídico (art. 14 de la Ley 58/2003).

Con lo que, para los sujetos pasivos del I.R.P.F. que determinaban los rendimientos de sus actividades económicas por los métodos de estimación directa o estimación directa simplificada, en el año 2011 no cabía hablar de una "amortización mínima" de los activos inmateriales de duración indefinida en los términos a que se refiere el art. 40.1 del Reglamento del Impuesto.

**Sexto.-**

Lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores permite resolver si el T.E.A.R. de Castilla y León resolvió de manera acertada la reclamación que el Sr. X había interpuesto, o no.

En ninguno de los antecedentes que obran en el expediente electrónico del recurso que nos ocupa consta cuál fue el método mediante el que el Sr. X -y/o la Comunidad de bienes con la que también podría haberlo hecho- había determinado en el año 2011 y en los inmediatamente precedentes los rendimientos de su actividad agrícola, pues podría haberlo hecho con el método de estimación directa, ya fuera normal o simplificada, o con el de estimación objetiva.

Ni el T.E.A.R. ni el Director de Gestión se plantean la cuestión, que, como hemos visto, tiene una trascendencia decisiva para lo que hemos de resolver.

Siendo así, y como ello es lo que, como vamos a ver, da sentido a la resolución del T.E.A.R., y además no deja de ser el método mediante el que "con carácter general" -ex. art. 30.1 de la Ley 35/2006- han de determinarse los rendimientos de las actividades económicas, vamos a considerar que en el año 2011 y en los inmediatamente precedentes el Sr. X determinó los rendimientos de su actividad agrícola con el método de estimación directa.

En tal supuesto, el T.E.A.R. de Castilla y León resolvió de manera acertada la reclamación nº. 47/00850/2017 que el Sr. X había interpuesto en su día.

Pues, con el método de estimación directa, ni en el año 2011, ni en los inmediatamente precedentes, ni en los cuatro siguientes, los derechos de pago único (D.P.U.) de la P.A.C., como los demás activos inmateriales con una vida útil indefinida, podían amortizarse ni contable ni fiscalmente; y por tanto no cabe hablar de una "amortización mínima" de los mismos en el sentido que la menciona el art. 40.1 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007) antes transcrito.

Y por ello fue correcto lo que el T.E.A.R. de Castilla y León resolvió al respecto; y por ello debemos desestimar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.

**Séptimo.-**

Resultando, además, que lo alegado por el Director recurrente no contradice en lo más mínimo lo que se acaba de concluir.

En el recurso que nos ocupa el Director recurrente apeló -pág. 10ª de su escrito a lo dispuesto en:

< El artículo 12.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece:

"2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe." >

Precepto, el que invoca, que no es la redacción original de ese art. 12.2, sino la que al mismo le dio la D.F. quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 01/01/2016. Y norma que, de manera evidente, no puede aplicarse racione temporis al caso objeto del recurso, relativo al I.R.P.F. de 2011.

De forma que el Director tiene razón en los periodos en los que haya de aplicar la normativa que él menciona y a la que él apela, es decir, a partir de 1 de enero de 2016, pero no en relación con el ejercicio 2011.

Así, el Director recurrente apeló a lo dicho por la D.G.T. en la consulta V5335/2016. Criterio, el vertido en esa consulta, no aplicable al caso que nos ocupa; pues en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho cuarto anterior, en 2016 los Derechos de Pago Único eran unos activos inmateriales de duración necesariamente definida susceptibles de amortizarse fiscalmente; lo que da lugar a hablar de una "amortización mínima" (art. 40.1 del R.I.R.P.F.); cosa que no ocurría en 2011. Asimismo, apeló a lo dicho por la D.G.T. en las consultas: V2158/2015, V3132/2017 y V0058/2014 y a lo fallado por el T.S.J. de Madrid en una sentencia de 09/10/2014 y por el T.S.J. de Castilla y León del T.S.J. en otra de 18/10/2013. Criterios, los vertidos en esas consultas y sentencias, no aplicables al caso que nos ocupa, pues se refieren todas ellas a transmisiones de licencias de taxi,

actividad en la que se tributa por módulos (estimación objetiva), con el efecto, ya dicho en el Fundamento de Derecho tercero anterior, que ello tiene respecto de la amortización fiscal del inmovilizado intangible (tanto de duración definida como indefinida), por lo que siempre existirá una "amortización mínima" (art. 40.1 del R.I.R.P.F.); situación no aplicable a nuestro caso en el que hemos partido de que que en el año 2011 y en los inmediatamente precedentes el Sr. X determinó los rendimientos de su actividad agrícola con el método de estimación directa.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

#### **ACUERDA**

DESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

En el ejercicio 2011, y en los inmediatamente precedentes y en los siguientes hasta el 31/12/2015, los sujetos pasivos del I.R.P.F. que determinaran los rendimientos de sus actividades económicas por el método de estimación directa normal o directa simplificada, no podían amortizar ni contable ni fiscalmente sus activos inmateriales de duración indefinida, por lo que en ese período no cabía hablar de una "amortización mínima" de tales activos en el sentido que la menciona el art. 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (R.D. 439/2007).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.