

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 24 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 1382/2020****SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales. Cálculo. Coeficientes reductores.** La cuestión controvertida -ahora y ante los órganos de Gestión Tributaria y Económico-administrativos- es si son o no aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento al cálculo de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de la nuda propiedad de determinados bienes inmuebles del demandante, y ello en función de si los bienes inmuebles se encontraban o no afectos a una actividad económica como hecho determinante de la aplicación de los coeficientes reductores. Es la propia conducta del demandante la que pone de manifiesto la realización de la actividad económica a través de actos tales como consignar en su propia declaración rendimientos de actividad económica derivados de la actividad agrícola desarrollada por él y señalar en los escritos de alegaciones que algunas de las fincas transmitidas no se encuentran afectas. El demandante sitúa el requisito de la ausencia de afectación a actividad económica en la actividad del beneficiario de la nuda propiedad donada, cuando lo cierto es que el requisito de la falta de afectación va referido al transmitente de los bienes. De modo que lo relevante es si los bienes están o no afectos a la actividad desarrollada por el *tradens* y no por el *accipiens*. no puede prosperar en cuando la conclusión alcanzada a partir de la prueba pericial se sustenta en la falta de rendimiento de alguna de las parcelas, siendo así que la afectación de ellas a la actividad no exige un rendimiento concreto. Más allá de que su explotación pudiera no tener rendimiento propio por estar al servicio otras, lo cierto es que el destino de algunas de las fincas respecto de las que se afirma no haber obtenido rendimiento es compatible con rendimientos declarados por el demandante, tales como forraje a granel y rentas forestales que obtuvieron subvenciones no integrables en la base imponible del IRPF. Resulta determinante que el actor incluyó los terrenos en la solicitud de PAC, siendo así que su explotación agrícola o ganadera es un requisito para la solicitud de las ayudas. Finalmente, no puede negarse que la hipoteca que grava una finca disminuye su valor, pero no afirmándose error alguno en cuanto a la declaración de su valor, no existen elementos que permitan dudar que no se tuvo en cuenta por las partes intervinientes en el negocio de atribución patrimonial.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0001382/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 16546/2021****Demandante: DON Romulo****Procurador: MARIA AURORA PALOMERA RUIZ****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****SENTENCIA Nº:****Ilma. Sra. Presidente:**D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Síguenos en...

Madrid, a veinticuatro de marzo de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 1382/2021, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional han promovido por **DON Romulo**, representado por la Procuradora doña Maria Aurora Palomera Ruiz, frente de la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), dictada el 24 de junio de 2021 (recurso 46/2019), desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León que estima parcialmente la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, 16 de Mayo de 2016, parcialmente el recurso de reposición entablado frente a liquidación del IRPF, ejercicio 2012.

Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Por el recurrente expresado se presentó escrito en fecha 6 de septiembre de 2021, interponiendo recurso contencioso administrativo contra la resolución antes mencionada, el cual se admitió a trámite por Decreto de fecha 21 de septiembre de 2021, y con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.**-En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 3 de febrero de 2022 en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

*"(...) , y previos los trámites oportunos, llegue a dictar sentencia por la que estimando la misma acuerde declarar la nulidad de la resolución referenciada, declarando expresamente haber lugar a liquidación alguna".*

**TERCERO.**-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 8 de junio de 2022, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó solicitando la desestimación del recurso con expresa imposición de costas a la parte actora.

**CUARTO.**-Se declararon las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 19 de marzo de 2025, en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

**QUINTO.**-Por diligencia de ordenación de 26 de octubre de 2022 la cuantía del recurso se fija en 453.499,74 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**-Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), dictada el 24 de junio de 2021 (recurso 46/2019), desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León que estima parcialmente la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, 16 de Mayo de 2016, parcialmente el recurso de reposición entablado frente a liquidación del IRPF, ejercicio 2012.

**SEGUNDO.**-La regularización de la que este recurso trae causa consistió en excluir la aplicación de los coeficientes reductores (de abatimiento) previstos en la Disposición Transitoria Novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al considerar la Dependencia de Gestión Tributaria que los bienes inmuebles cuya donación de su nuda propiedad puso de manifiesto la ganancia patrimonial liquidada, se encontraban afectos a la actividad económica agrícola desarrollada por el obligado tributario. La resolución del TEAR estimó parcialmente la reclamación interpuesta anulando el acuerdo impugnado para que por la Oficina Gestora se vuelva a calcular la ganancia patrimonial atribuible a las parcelas a las que se haya dado un valor de adquisición de cero euros según lo expuesto en el fundamento sexto, practicando a continuación la liquidación que corresponda.

Síguenos en...



Frente a dicha resolución se dedujo recurso de alzada, el cual fue desestimado por la resolución que aquí directamente se impugna, si bien con la precisión de que, *"una vez estimada está pretensión, no se hace mención a las mejoras e inversiones señaladas por el interesado en su escrito de alegaciones, parece desprenderse que dicha cuestión fue implícitamente "estimada" por el TEAR en el texto anterior. Si bien, este TEAC entiende que dicha estimación no supone que la Administración tenga que considerar todas las facturas que figuran en el expediente sino sólo aquellas cuyo concepto se corresponda con mejoras o inversiones y se identifique la finca a la que se refiere"*.

**TERCERO.**-La cuestión controvertida -ahora y ante los órganos de Gestión Tributaria y Económico-administrativos- es si son o no aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento al cálculo de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de la nuda propiedad de determinados bienes inmuebles del demandante, y ello en función de si los bienes inmuebles se encontraban o no afectos a una actividad económica como hecho determinante de la aplicación de los coeficientes reductores.

Los señalados coeficientes reductores se encuentran previstos en la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF, según la cual:

*"1.- El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas: (...)*

*2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión."*

**CUARTO.**-Tal como ya hiciera el demandante a lo largo de la reclamación previa, sostiene que la actividad agrícola a la que estarían afectos los inmuebles donados en nuda propiedad no constituye una actividad mercantil a tenor de lo dispuesto en los arts. 325 y 326 del Código de Comercio, citando en apoyo de su tesis las consultas de la Dirección General de Tributos V2391-15, V2394-15, V2430-15 y V2378-15, manifiesta el siguiente criterio: *"...se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del impuesto sobre sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil"*.

Ahora bien, tal como argumenta el TEAR y acepta el TEAC en sus respectivas resoluciones, la caracterización de una actividad como "actividad económica" a los efectos del IRPF es independiente de su consideración como actividad mercantil, y depende de si, en el caso concretamente contemplado, la actividad desarrollada puede o no subsumirse en la delimitación que de ella hace el art. 27 LIRPF, según el cual:

*"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."*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas."*

Consecuentemente, el ejercicio de actividades ganaderas constituye, si se da el requisito de ordenación de medios de producción para intervenir en el mercado de bienes y servicios, una actividad económica a los efectos del IRPF.

Pues bien, en el presente caso es la propia conducta del demandante la que pone de manifiesto la realización de la actividad económica a través de actos tales como consignar en su propia declaración rendimientos de actividad económica derivados de la actividad agrícola desarrollada por él y señalar en los escritos de alegaciones que algunas de las fincas transmitidas no se encuentran afectas.

**QUINTO.**-Se aduce también que son de aplicación los coeficientes de abatimiento porque *"lo donado, la nuda propiedad, en ningún caso estaría afecto a la actividad agrícola por cuanto, por sí misma no permite la explotación del terreno ya que esta corresponde en todo caso al*

*usufructuario, como también pertenecen a este los ingresos de la explotación y los frutos y rentas obtenidos de la misma".*

Con esta alegación el demandante sitúa el requisito de la ausencia de afectación a actividad económica en la actividad del beneficiario de la nuda propiedad donada, cuando lo cierto es que el requisito de la falta de afectación va referido al transmitente de los bienes. De modo que lo relevante es si los bienes están o no afectos a la actividad desarrollada por el *tradens* no por el *accipiens*.

**SEXTO.**-Se cuestiona también que todas las fincas cuya nuda propiedad se transmite estuvieran afectas a la actividad agraria, sustentando su argumentación en el dictamen pericial que acompañó. En él se habría dejado constancia de que algunos de los terrenos eran terrenos sin labor, los cuales no habrían reportado rendimiento alguno.

Tal alegación no puede prosperar en cuando la conclusión alcanzada a partir de la prueba pericial se sustenta en la falta de rendimiento de alguna de las parcelas, siendo así que la afectación de ellas a la actividad no exige un rendimiento concreto. Más allá de que su explotación pudiera no tener rendimiento propio por estar al servicio otras, lo cierto es que el destino de algunas de las fincas respecto de las que se afirma no haber obtenido rendimiento es compatible con rendimientos declarados por el demandante, tales como forraje a granel y rentas forestales que obtuvieron subvenciones no integrables en la base imponible del IRPF.

Pero, sobre todo, resulta determinante que el actor incluyó los terrenos en la solicitud de PAC, siendo así que su explotación agrícola o ganadera es un requisito para la solicitud de las ayudas a tenor de lo dispuesto en el Real Decreto 202/2012, de 23 de enero, sobre la aplicación a partir del 2012 de los pagos directos a la agricultura y a la ganadería, en particular en sus arts. 8 y 9 y concordantes:

*Artículo 8. Hectáreas admisibles. 1. Se consideran hectáreas admisibles a efectos de la justificación de los derechos normales de pago único, las superficies agrarias de la explotación, incluidas las superficies plantadas de plantas forestales de rotación corta que se utilicen para una actividad agraria, o, cuando la superficie se utilice igualmente para actividades no agrarias, se utilice predominantemente para actividades agrarias. (...)*

*Artículo 9. Utilización agraria de las tierras. 1. Los agricultores podrán utilizar las parcelas declaradas correspondientes a las hectáreas admisibles para justificar el pago de los derechos de pago único en cualquier actividad agraria. No obstante lo anterior, también serán admisibles las parcelas utilizadas para actividades no agrícolas siempre que la utilización predominante sea la agrícola, de modo que la actividad pueda ejercerse sin estar obstaculizada por la intensidad, la naturaleza, la duración y el calendario de la actividad no agrícola.*

**SÉPTIMO.**-Se alega también que para la determinación del valor de adquisición de las fincas habrían de tenerse en cuenta las mejoras realizadas en ellas a lo largo del tiempo, alegación a la que no acabamos de encontrarle sentido en la medida en que, como se ha dejado transcrito en el fundamento jurídico segundo, el TEAC la ha considerado implícitamente aceptada.

Cuestión distinta es la referida a la concreta justificación y valoración de las mejoras, aspecto este que, pese a lo señalado por el TEAC, no consideramos que se encuentre cerrado en la liquidación que se dicte en ejecución del fallo del TEAR.

**OCTAVO.**-Finalmente, ha de descartarse también el error en el valor tomado en cuenta para el cálculo de la ganancia patrimonial respecto de la finca 19. Tal como con acierto razonan el TEAR y el TEAC, del hecho de que, por error, no se hiciera constar en la escritura de transmisión que la finca se encontraba gravada con hipoteca no se deriva necesariamente que el precio concertado por la transmisión no la tuviera en cuenta a la hora de fijar su valor. De hecho, en la demanda no se combate la afirmación vertida en las resoluciones económico-administrativas en este sentido, esto es, no se afirma que al asignarle el valor en la escritura pública de donación se hubiera incidido en error en su determinación, sino que simplemente se afirma que la hipoteca que grava la finca disminuye su valor.

Ciertamente que no puede negarse que la hipoteca que grava una finca disminuye su valor, pero no afirmándose error alguno en cuanto a la declaración de su valor, no existen elementos que permitan dudar que no se tuvo en cuenta por las partes intervinientes en el negocio de atribución patrimonial.

Resta añadir que ni la declaración de concurso del demandante ni su jubilación, hechos a los que se alude en el fundamento quinto de la demanda, inciden en nada en la cuestión aquí discutida.

Síguenos en...

**NOVENO.**-En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 de la LRJCA, procede su imposición al recurrente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

En nombre de S.M. El Rey, por la autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

#### **FALLAMOS**

**DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo **núm. 1382/2021**, interpuesto por la Procuradora doña Aurora Palomera Ruiz, en nombre de **DON Romulo**, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), dictada el 24 de junio de 2021 (recurso 46/2019), desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución de fecha 28 de septiembre de 2018 (notificada el 07-11-2018) dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León que estima parcialmente la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, 16 de Mayo de 2016, parcialmente el recurso de reposición entablado frente a previa liquidación del IRPF, ejercicio 2012, con imposición de **costas al recurrente**.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y fallamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

