

Roj: SAN 2677/2014 - ECLI:ES:AN:2014:2677
Id Cendoj: 28079230042014100228
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 4
Nº de Recurso: 3392/2012
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a cuatro de junio de dos mil catorce.

Ante la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº **3392/2012** seguidos a instancia de D^a Debora que comparece representada por el Procurador D^a. María del Pilar Pérez Calvo y dirigido por Letrado D. I. Amorós Herrero, contra la resolución dictada por el **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, siendo demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía asciende a 298.538,77 #.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 8 de junio de 2012 tuvo entrada recurso contencioso-administrativo formulado por la representación de D^a Debora contra la Resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) de 26 de abril de 2012 (RG 3133/2010) por la que se desestimaba la reclamación, confirmando la liquidación de 1 de abril de 2010, por la que se confirma la liquidación provisional propuesta y resulta una cantidad total a ingresar del 298.538,77 #.

SEGUNDO.- Remitido el expediente se formuló demanda el 19 de marzo de 2013 suplicando la anulación de la resolución recurrida y de la liquidación confirmada. El 17 de mayo de 2013 tuvo entrada escrito de contestación de la demanda formulado por la Abogacía del Estado, quien se opuso a la misma.

TERCERO.- Practicada prueba, se presentaron escritos de conclusiones los días 29 de octubre y 11 de noviembre de 2013. Suspendiéndose el señalamiento inicial para la deliberación conjunta de los asuntos 3390, 3391 y **3392/2012**. Finalmente el señalamiento se efectuó el día 28 de mayo de 2014.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D, MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTO DE DERECHO

PRIMERO.- Por acuerdo de fecha 29 de octubre de 2009 en proceso de revisión y comprobación, se requirió a la recurrente para que, en relación con el IRPF de 2005, aportase determinada documentación.

Presentada la documentación de realizó una propuesta de liquidación provisional y se procedió a la apertura de un trámite de audiencia, dictándose el 1 de abril de 2010 resolución con liquidación provisional. En dicha resolución se fija una cuota a ingresar de 243.646,54 # y unos intereses de 54.892,23 #, lo que supone un total de 298.538,77 #.

En dicha resolución, en esencia, se indica:

a.- Que la recurrente junto con sus hermanos, en escritura de 11 de julio de 2005, transmitieron a URBANA SAN MIGUEL SL en pleno dominio 10 fincas en el término de LLaurí, en concreto:

1.- 83 áreas, 10 centiáreas, igual a 10 hanegadas, de tierra de secano, de las cuales 7 hanegadas, 3 cuarterones y 12 brazas están plantadas de naranjos; y 1 hanegada, 2 cuarterones y 8 brazas de limones.

2.- 4 hanegadas, de tierra de secano.

3.- Un campo de tierra huerta plantados de naranjos con cabida de 18 hanegadas.

4.- 5 hanegadas y 14 y # brazas, de tierra huera con naranjos.

5.- 24 áreas y 33 centiáreas de tierra huerta con naranjos.

6.- 1 hanegada y 16 brazas y # de tierra huerta.

7.- 3 cuarterones, y 30 brazas y # de huerta plantada de naranjos jóvenes.

8.- 3 cuarterones, 29 brazas y #, de tierra huerta plantada de naranjos jóvenes.

9.- Finca sita en la partida del Plá de 71 anegadas y 1/2 , de tierra labradiza de la que 20 hanegadas están plantadas de naranjos y el resto de algarrobos.

10.- Un campo de tierra secana, plantado de algarrobos, en la partida de la Calzada de cabida 7 hanegadas.

b.- Que dichas fincas fueron adquiridas en virtud de escritura de donación de la nuda propiedad otorgada por la madre D^a Montserrat , en fecha 26 de abril de 1985, reservándose ésta el usufructo vitalicio y explotando las fincas hasta el momento en que falleció el 28 de febrero de 2005, habiéndose consolidado el pleno dominio en dicha fecha a favor de la interesada y sus hermanos.

c.- Las fincas se transmitieron por un importe de 7.656.296,79 €, IVA incluido, correspondiendo a cada hermano 1.650.063,9 €, excluido el IVA.

d.- Que la transmisión de los terrenos genera una variación en el valor del patrimonio puesta de manifiesto por la alteración de su composición, generando una ganancia patrimonial sujeta al IRPF - arts 31 y ss Real Decreto Legislativo 3/2004 -. Declarando la interesada la ganancia patrimonial derivada de la venta de los terrenos como no sujeta por aplicación de los coeficientes de abatimiento, sin embargo, la Administración, considera no aplicables dichos porcentajes al tener los bienes transmitidos la consideración de afectos a la actividad económica de agricultura - arts 27 LIRPF y 21 RIRPF -.

e).- Que los bienes se consideran afectos a dicha actividad en base a lo siguiente:

-Las propias declaraciones de los interesados en la escritura pública de transmisión. Las declaraciones de la usufructuaria. El certificado que consta como anexo a la escritura y en el que un Ingeniero Técnico en Topografía, mide las parcelas y describe el cultivo.

-Las declaraciones censales presentadas por la interesada, para su inclusión en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, por el inicio del ejercicio de actividad agrícola, con opción por la inclusión en el Régimen de Estimación Objetiva y el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, presentado el 30 de junio de 2005.

Así como su condición de miembro de la entidad Herlaca Comunidad de Bienes, con un porcentaje de participación del 33,33%, entidad que realiza la actividad de agricultura con fecha de inicio de actividad de 28 de julio de 2004.

-En su declaración de IRPF de 2005, así como en la presentada por su madre, se han incluido rendimientos procedentes de actividades agrícolas.

-La información obtenida en el Catastro.

-La condición de empresarios de los contribuyentes en relación con el IVA, La transmisión se ha realizado con repercusión del impuesto al comprador.

-En el informe de 16 de junio de 2009 la Consellería d'Economía, Hisenda y Ocupación de la Generalitat Valenciana, los demandantes manifestaron que dichas fincas estaban en explotación en el momento de su venta.

3- Recurrida la decisión, el TEAC dictó Resolución 26 de abril de 2012, desestimado el recurso interpuesto.

SEGUNDO.- Como primer motivo sostiene la demandante que no hay ejercicio real de la actividad económica agrícola de las fincas transmitidas. Se razona que, si bien ciertamente la madre y usufructuaria de las fincas si realizó una actividad económica agrícola; sus herederos, antes nudos propietarios, no han explotado agrícolamente las fincas, ya que no "tenían muchas ganas de gestionar *pro indiviso* unas tierras de aproximadamente 120 hanegadas", optando por venderlas, dado que les surgió una "oportunidad de oro".

La Sala no puede compartir esta opinión. Lejos de ello, la convicción de la Sala es que tras el fallecimiento de la madre y usufructuaria; los herederos hasta la fecha del fallecimiento -28 de febrero de 2005- nudos propietarios, pasaron a ser propietarios plenos y decidieron continuar con la explotación agrícola de las fincas. La Resolución de la Administración recoge varios indicios que la Sala comparte -los hemos descrito en el Fundamento de Derecho primero- y que son claros indicadores de que la actividad agrícola se continuó por los herederos tras el fallecimiento.

De hecho, en la demanda, no se desvirtúan los razonamientos dados por la Administración. Centrándose la argumentación de la demandante en sostener que en el informe de la Generalitat, se dice que no hay una prueba clara de que se continuase con la actividad agrícola. Omitiendo que en dicho informe consta que la representación de la ahora demandante manifestó que "era notorio que se trataba de fincas de explotación en el momento de la venta". Alterando ahora su versión sobre la afectación y sosteniendo lo contrario de lo que en su día dijo.

Pero es que, practicada testifical a su instancia, consta declaración de un trabajador de la finca en la que dice que trabajó primero para la fallecida y luego para los hijos de aquella; que habitualmente consultaba con uno de los hijos; y, por último, que los gastos del huerto los pagaba la fallecida y luego los hijos, de forma que "cada uno pagaba lo suyo".

Es claro, que tras el fallecimiento de la madre se continuó con la explotación agrícola de la finca, lo que explica que, en su Resolución, el TEAC llegue a sostener que en el momento de la venta el 11 de julio de 2005, no era objeto de discusión que existía una explotación agrícola de las fincas vendidas.

El primer motivo, por lo tanto, debe ser desestimado.

TERCERO.- El segundo motivo es de factura más compleja. La posición de los demandantes es que adquirieron la "posesión" el 1 de marzo de 2005 -unos meses antes de la venta-, por lo que las fincas no pueden considerarse elementos afectos a una actividad económica, pues no han transcurrido tres años desde que se adquirió dicha posesión. Para ello se basan en lo establecido en el art. 26.3 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRIRPF) y, en concreto, en que según dicha norma "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".

Pues bien, en su opinión, como desde que adquirieron la posesión -el 1 de marzo de 2005- y vendieron la finca -el 11 de julio de 2005-, aún admitiendo que hubiesen continuado con la explotación agrícola, al no haber transcurrido tres años desde la "nueva" afectación, no puede considerarse el bien como afecto a efectos fiscales.

El TEAC, por el contrario, sostiene que la muerte de la madre supone la extinción del usufructo, no adquisición alguna, consolidándose en dicho momento el pleno dominio, lo que implica que, las parcelas realmente se adquirieron el 26 de abril de 1985, fecha de la escritura de la donación de la nuda propiedad. No habiendo cambio en la propiedad de los bienes, sino consolidación, lo que existe es una "continuación por el antiguo 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". Dicho de otra forma, para el TEAC existe una continuación en la actividad "porque el negocio que se transmite está en pleno funcionamiento y, con posterioridad a la transmisión continúa con la misma actividad". Lo que implica que al no existir un cambio de destino en el momento de la muerte de la usufructuaria no entra en juego el art. 26.3 de la LIRPF, ni la Disposición Transitoria Novena de la TRIRPF, pues "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".

Por lo tanto, el objeto del debate se centra en determinar si las fincas vendidas pueden considerarse bienes no afectos a una actividad económica al no haber transcurrido tres años desde la "nueva" afectación, pues en tal caso serían de aplicación los coeficientes reductores, como pretenden los herederos.

CUARTO.- Para resolver la cuestión objeto de autos la Sala debe partir de las siguientes premisas:

1.- Es cierto, como sostiene el TEAC que cuando se produce el fallecimiento de la madre y usufructuaria, los hijos adquieren el pleno dominio *ipso iure*. Como razona la STS (Civil) de 19 de noviembre de 1958, la adquisición del pleno dominio es "un efecto inmediato y directo del poder atractivo del derecho real de nuda propiedad" que "virtualmente" comprende "las facultades del derecho de usufructo y cuya reversión se produce

ipso iure y de manera automática", extinguiéndose el derecho de usufructo al concurrir causa de extinción. Pues, de conformidad con lo establecido en el art. 513.1 del Código Civil el usufructo, entre otras causas, se extingue por la muerte del usufructuario. En el mismo sentido, se pronuncia la SAN (2ª) de 19 de abril de 2007 (Rec. 991/2003).

2.- Ahora bien, partiendo de que, en efecto, en la fecha del fallecimiento de la usufructuaria, los herederos consolidaron el pleno dominio, no efectuándose ninguna transmisión, ello no quiere decir que la posición del TEAC debe asumirse, pues continúa siendo objeto de discusión si la sucesión en la explotación puede ser considerada como "continuación" en la anterior afectación o si, por el contrario, como sostienen los recurrentes, nos encontramos ante una "nueva" afectación. Este es el núcleo del debate, pues lo que sostiene el TEAC es que "no ha habido un cambio en la afectación de los bienes, sino una continuación por el antiguo nudo propietario" y para ello, viene a razonar que, realmente, no hay un cambio en la titularidad de los bienes, pues los herederos ya eran nudos propietarios. Por el contrario, los herederos sostienen que, en todo caso, al consolidarse el dominio decidieron continuar, *ex novo*, con la afectación, no existiendo por lo tanto continuidad, sino una nueva afectación.

3.- La calificación de un bien como afecto a una actividad económica, posee una indudable relevancia fiscal, pues ello permite considerar las rentas que genera como rendimientos de actividades económicas, sometiéndose a su régimen fiscal y siendo susceptible, en su caso, de amortización.

La afectación o desafectación de activos fijos no constituye alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando propio del patrimonio del contribuyente -art 28.3 TRIRPF-. Ahora bien, como el régimen fiscal es diferente según el bien esté o no afecto a una actividad económica, el legislador, para evitar afectaciones ficticias dispone que en el caso de que la enajenación de bienes o derechos se produzca dentro de los tres años siguientes a la afectación, se entenderá que esta no ha existido. Lo que significa que la válida deducción de los gastos ocasionados por los bienes y derechos afectos, para determinar el rendimiento neto de la actividad económica en la que se utilice el bien, queda condicionada a la efectiva permanencia de dichos bienes en el patrimonio empresarial durante más de tres años. De forma que, de producirse la enajenación antes del transcurso de dicho plazo, se debe regularizar la situación tributaria del contribuyente, eliminando las deducciones indebidamente practicadas en concepto de amortizaciones y demás gastos derivados del mantenimiento del elemento patrimonial, durante el insuficiente periodo de afectación.

Con la misma finalidad, la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF establece que "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".

Ahora bien, estas normas se están refiriendo a supuestos en los que el contribuyente, con capacidad de decisión sobre el uso del bien, afecta o desafecta un bien a una actividad económica y para garantizar lo que podríamos denominar "seriedad" de la afectación, el legislador exige el transcurso de tres años para considerar el bien afecto o desafecto a la actividad económica, con las consiguientes consecuencias fiscales.

4.- La singularidad del presente caso es que quien decidió en su día la afectación fue, lógicamente, quien tenía el derecho de "disfrute" del bien - art 467 CC -, es decir, la usufructuaria, y lo que se plantea es si la decisión de los ya plenos propietarios de continuar con la explotación es una "continuación" en la afectación anterior o una "nueva" afectación.

En efecto, el derecho de usufructo es un derecho real que limita la propiedad de forma temporal, de modo tal que el usufructuario es quien posee la facultad de uso y aprovechamiento del bien, pues como dispone el art. 476 del CC "el usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia", precepto que viene a recoger la definición clásica: "*ius alienis rebus utendi fruendi salva rerum substantia*". Añadiendo el art. 471 del CC que "el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles, de los bienes usufructuados". Sólo el usufructuario tiene, por lo tanto, la capacidad de decidir la afectación o desafectación del bien a una actividad económica, sin que nada pueden hacer respecto al uso del bien los nudos propietarios, a no ser que dicha afectación suponga una alteración de la forma y sustancia del bien - STS (Civil) de 27 de noviembre de 2006 (Rec.542/2000)-. En este sentido, la Consulta V039304 de la Dirección General de Tributos se sostiene que "la nuda propiedad de la finca no podrá considerarse afecta a la explotación económica de ella al carecer por completo de facultades o utilidades que son necesarias para dicha actividad, como exige el propio Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su art 27.1 ,

para considerar que un elemento patrimonial está afecto a una actividad económica". Precisamente por ello, conforme a la Consulta V0587-08 de la Dirección General de Tributos, los nudos propietarios que venden, sin llegar a desarrollar la actividad agrícola alguna, sí les resulta de aplicación la Disposición Transitoria Novena del TRIRPF.

Llegados a este punto la Sala considera que por "afectación" debe entenderse la decisión de la persona física de sujetar un bien a una determinada actividad económica. Esta decisión debe realizarse por quien detenta la facultad de decidir sobre el uso del bien y, en este sentido, los nudos propietarios, como hemos razonado, sólo han tenido dicha posibilidad desde el momento en que adquirieron el pleno dominio y, por lo tanto, pudieron decidir sobre el uso y disfrute de las fincas, se trata por lo tanto, de una decisión *ex novo*. En efecto, la afectación supone la existencia de una decisión voluntaria, la real sujeción del bien a la actividad y el transcurso de un periodo de tres años que garantice, como hemos dicho, su seriedad. Esa declaración de voluntad realizada por una o varias personas físicas es un nuevo acto de afectación, pues a ellas corresponden decidir, en el momento en que pueden hacerlo -en nuestro caso cuando consolidan el dominio-, si continúan o cesan en la afectación del bien y, por ello, sujeta al régimen general establecido al efecto. Repárese en que el mismo sujeto puede, sucesivamente, alterar su decisión de afectación y que, precisamente por ello, juega el límite temporal.

Para que la nueva decisión produjese efectos distintos a los generales, sería preciso que el legislador hubiese determinado unas consecuencias jurídicas distintas, es decir, que se produjesen otros efectos jurídicos *ex lege*. La decisión del TEAC de que en supuestos de continuación del negocio debe considerarse que no existe una nueva afectación, sino continuidad en la anterior, subrogándose los continuadores del negocio en la anterior afectación, podría ser razonable, pero exige una concreta disposición normativa que así lo establezca.

Si partimos de la nueva afectación, sin perjuicio de posible regularización en la situación en los términos que antes hemos descrito, la consecuencia debe ser la estimación del recurso, pues desde la nueva afectación no habían transcurrido tres años establecidos en la norma, por lo que el recurso debe estimarse sin necesidad de entrar en el tercer motivo.

QUINTO.- No procede imponer las costas a la parte demandada, dado que la cuestión objeto de litigio plantea serias dudas de Derecho. - art 139 LJCA -.

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

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a. María del Pilar Pérez Calvo, en nombre y representación de D^a Debora contra la Resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) de 26 de abril de 2012 (RG 3133/2010) por la que se desestimaba la reclamación, confirmando la liquidación de 1 de abril de 2010, por la que se confirma la liquidación provisional propuesta y resulta una cantidad total a ingresar del 298.538,77 #; la cual anulamos por no ser conforme a Derecho, así como la liquidación por dicha resolución confirmada. Sin condena en costas.

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.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que contra la misma NO cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, sin perjuicio de la posibilidad de interponer recurso de casación para la unificación de doctrina, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/ a. Sr/a. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.