

Sobre la aplicación de los coeficientes de la DT9ª a bienes integrantes de un arrendamiento de negocio.

La Disposición Transitoria 9ª de la LIRPF viene a disponer:

*“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:*

1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

(...)

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.”

Por tanto, la aplicación de estos coeficientes requiere el carácter de no afecto a la actividad de los bienes transmitidos.

Sobre la incidencia de la calificación como arrendamiento de negocio en la aplicación de estos coeficientes, nos parece de interés acudir a lo establecido por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 8 de febrero de 2018(criterio reiterado):

(...)

SEXTO: Sentada así la existencia de un arrendamiento de negocio, la cuestión se centra entonces en determinar si el inmueble que se enajena el 25/01/2008, y sobre el que se llevaba a cabo tal actividad, tiene la consideración de elemento afecto o no afecto a una actividad económica, a efectos de aplicar sobre la ganancia patrimonial derivada de su transmisión los coeficientes reductores a que se refiere la DT 9ª de la Ley del IRPF.

En este sentido hay que indicar que la Dirección General de Tributos (DGT) ha venido considerando que, en el caso de arrendamientos de negocio, los elementos patrimoniales integrantes del negocio que se arrienda se encuentran afectos a una actividad económica, aun cuando el propietario obtenga rendimientos del capital mobiliario. Así, las siguientes consultas: CV 0146/2005, V1883-06, V2370-07, y más recientemente, CV 1606/201 y CV 0193/2016, de 19/05/2011 y 20/01/2016. Asimismo, esta doctrina ha sido confirmada la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 17 de enero de 2011, recurso 1076/2007, y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sentencias de 8 de febrero y 4 de abril de 2007, recursos 909/2003 y 583/2005 respectivamente).

En concreto, en la segunda de las Sentencias citadas se indica:

“En efecto, de acuerdo con la relación de hechos expuestos, debe entenderse que las consideraciones de la Inspección son conformes a derecho, desde el momento en el que ha quedado acreditado que el negocio agrícola permaneció en funcionamiento sin solución de continuidad. Por tanto, en el momento de la transmisión ni había desafectación, ni mera transmisión de una fincas (sino de un todo organizado como explotación agrícola, en funcionamiento), es decir, una transmisión "inter vivos" del patrimonio empresarial que, consecuentemente, ha de incluirse en el específico supuesto legal previsto en el artículo 41.dos de la Ley 18/1991”.

Por su parte, por **la DGT se considera, y este Tribunal comparte, que, ejerciéndose una actividad económica, si acto seguido y sin interrupción se procede a arrendar dicha actividad, la propia calificación del contrato como arrendamiento de negocio conlleva que, durante la vigencia de dicho contrato, los elementos patrimoniales cedidos tengan la consideración de afectos a la actividad económica.**

Al respecto es evidente que la explotación del hotel que venía siendo desarrollada por el recurrente, y que es luego objeto del contrato de arrendamiento, es la misma, lo que necesariamente conlleva que no haya llegado nunca a producirse la desafectación del inmueble transmitido de la actividad o explotación de que se trata, cualquiera que hubiera sido el tiempo durante el que los bienes de la explotación que la integran permanecieron arrendados.

Cabe recordar que, tal y como se ha expuesto en el FD 2º, según la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del IRPF los coeficientes correctores se aplicarían en su caso a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de “elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994”.

Pero, además, el apartado 2 de dicha DT 9ª establece lo siguiente:

“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”.

Por tanto, para que pudieran aplicarse los coeficientes reductores, la desafectación del inmueble de la explotación económica debería haberse producido con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión. Teniendo en cuenta que en el caso planteado la enajenación tuvo lugar el 25/01/2008, su desafectación de la explotación del negocio hotelero debería de haberse producido antes del 25 de enero de 2005. **Pero el inmueble nunca ha estado desafectado del negocio del hotel de que formaba parte, sino que ha habido tan solo un cambio de titulares de dicho negocio: primero, la Comunidad de Bienes de los hermanos JMx..., propietaria del inmueble, hasta el 19 de mayo de 1998, y después, la sociedad arrendataria FX...SL.**

En virtud de todo lo anterior, se considera que en el presente caso se ha arrendado un inmueble con todo lo necesario para que el arrendatario que continúa con la explotación desarrolle la misma, por lo que cabe calificar la operación de arrendamiento de negocio, una unidad patrimonial con vida propia. Esta calificación comporta que durante la vigencia del contrato de arrendamiento de negocio el inmueble haya seguido manteniendo su

consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica, que no se haya producido la desafectación del inmueble, y que, en consecuencia, no sean aplicables a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión los coeficientes reductores de la DT 9ª.

Y ello aunque se considere que durante la vigencia del contrato de arrendamiento el Sr. Jx... no hubiese realizado actividad económica, esto es, aunque la actividad arrendadora que realiza no pueda ser calificada como actividad económica y le reporte rendimientos del capital mobiliario. Debe tenerse en cuenta que en estos casos de arrendamiento de negocio, esto es, de cesión de uso del negocio, el propietario mantiene una conexión con esa actividad económica, sigue siendo titular mediato de ella, a título de arrendador. Por ello debe considerarse que le es aplicable, por lo que a la DT 9ª se refiere, la “afectación” a la explotación económica de que se trate, que continúa a través del arrendatario.

Esta conexión que mantiene el arrendador de negocio no es suficiente para considerar que ejerce la actividad a la que está afecto ahora el inmueble, ni para hacer que, si no ejerce el arrendamiento ordenando por cuenta propia los medios productivos, la actividad arrendadora que realiza sea calificada como actividad económica, **pero sí para que no entre en juego la DT 9ª.**

Caso distinto será, como expone la doctrina administrativa, el del arrendamiento individual de un inmueble. Aquí ninguna conexión le queda al antiguo titular de la explotación económica con la que ahora realice el arrendatario del inmueble sobre aquél, de modo que, una vez transcurridos los 3 años desde el final de su actividad, sí podrá enajenar el inmueble arrendado aplicando los coeficientes de la DT 9ª.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en Resolución de 25/10/2012, rec 2883/2009, que a su vez recoge la doctrina anterior de la Resolución 6230/2008, de 13/05/2009:

“Es decir, en caso de una o más fincas afectas a una explotación agraria que en ella o en ellas se desarrolla, el arrendamiento de dicha explotación (arrendamiento de negocio) no determina la desafectación de la finca o las fincas afectas. Si esta o estas son posteriormente vendidas no procedería la aplicación de los coeficientes reductores de la eventual ganancia patrimonial...”

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

SEPTIMO.- Alcanzada esta conclusión, no es preciso ya analizar si en este caso la Comunidad de Bienes ejerció el arrendamiento de negocio ordenando por cuenta propia los medios productivos y si, por tanto, la actividad arrendadora que realiza podía ser calificada como actividad económica, ya que, como hemos visto, no es relevante para sostener que, una vez calificada la operación como arrendamiento de negocio, la cesión que de éste se hizo a la entidad que continuó con la explotación del hotel, trajo como consecuencia la consideración de bienes afectos al mismo de todos aquellos sobre los que se ejercía.

No obstante, este Tribunal considera que no ha quedado demostrado que el arrendamiento de negocio se desarrolle a través de una actividad económica.

(...).”

Partiendo de la calificación como arrendamiento de negocio, concluye el TEAC que, si el arrendador venía ejerciendo dicha actividad o negocio y posteriormente lo alquila, los bienes no dejarían de tener la condición de afectos a la actividad durante el período de arrendamiento del negocio, por lo que deberían transcurrir 3 años desde que acabe el arrendamiento para su consideración como no afectos.

En este sentido localizamos la Consulta Vinculante N° V0102-21, de 28 de enero de 2021:

“(…)

En este supuesto, la propia calificación como arrendamiento de negocio conlleva que durante la vigencia del contrato de arrendamiento, las fincas señaladas tendrían la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, no resultando de aplicación sobre la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de las mismas los coeficientes reductores a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.”

Salvo mejor opinión

