

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085034

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 1108/2018

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. Donación de una oficina de farmacia.

Una contribuyente realizó, mediante escritura pública, donación de forma pura, simple e irrevocable a favor de su hijo de una oficina de farmacia. En la declaración del IRPF del año 2010 no se consignó importe alguno como ganancia o pérdida patrimonial derivada de la anterior operación por considerar aplicable lo dispuesto en el art. 33.3.c) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Para valorar si concurrían las exigencias a las que la ley vincula el beneficio fiscal no sólo había que constatar que se cumplían las que prescribe el art. 20.6 Ley 29/1987 (Ley ISD) -referidas a las condiciones personales del donante y a la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del donatario-, sino que, respecto del negocio que era objeto de la transmisión, debían cumplirse las condiciones que recoge el art. 4.Ocho.Dos Ley 19/1991 (Ley IP).

La Inspección consideró que la contribuyente no podía acogerse al mencionado beneficio fiscal por los siguientes motivos:

-Por incumplimiento del requisito de que la actividad empresarial constituyera su principal fuente de renta. En primer lugar se determinó el momento temporal en el que debía efectuarse el cálculo del importe de las rentas a comparar a efectos de determinar si se cumplía este requisito, fijándolo en el último período impositivo anterior a la donación. Así, teniendo en cuenta el rendimiento neto declarado por la actividad de farmacia en el ejercicio 2009 por la contribuyente, en comparación con el resto de sus rentas, resultaría que asciende al 41,50%, por lo que no se cumpliría el mencionado requisito.

-Por inobservancia del requisito del ejercicio por parte de la interesada de la actividad de farmacia de forma habitual, personal y directa.

Pues bien, el Tribunal considera que, a pesar de su edad y circunstancias, sí puede predicarse de la contribuyente un ejercicio «habitual, personal y directo» de la actividad de farmacia en el momento de la donación. Llevaba ejerciendo dicha actividad desde 1969, y siempre fue la titular de la misma, ordenando por cuenta propia los medios de producción. No es óbice para ello que delegara funciones en su hijo, también farmacéutico, y que éste se relacionara con distintos proveedores y tomara decisiones de la organización diaria.

El ejercicio de la actividad de «forma habitual, personal y directa» que exige la norma legal para que el titular de dicha actividad pueda acogerse a los beneficios fiscales, ya sea en la transmisión lucrativa del negocio a efectos del IRPF, ya en el ISD, ya para la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, no significa que dicho ejercicio le obligue a desarrollar de forma personal todos y cada uno de los actos propios del negocio. Basta con que su implicación sea directa, ejerciendo de forma habitual la dirección del mismo, y siendo el último responsable de la toma de decisiones. Pero sin que ello impida que se deleguen en otras personas los actos de organización propios del quehacer diario, ni que por el propio titular se perciba una pensión de jubilación.

En relación con la cuestión relativa a si dicha actividad constituía su principal fuente de renta. Lo que el art. 3 del RD 1704/1999 obliga a resolver, en primer lugar, es el ejercicio de referencia, es decir, cuál será el ejercicio que habrá que tomar en consideración para ver si el 50% de la base imponible proviene de rendimientos netos de las actividades económicas. A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se refiere la exención, no se plantean dudas, dado que al ser periódico vendrá referido al mismo ejercicio en el IRPF, también periódico. Pero distinto será el caso a efectos del ISD, pues el devengo de este impuesto, tanto en caso de herencia como en el de donación, es instantáneo.

Pues bien, el Tribunal confirma que el ejercicio de referencia para valorar el cumplimiento del requisito señalado es en el presente caso el de 2010, aquél en que tuvo lugar la donación. **(Criterio 1 de 2)**

Además, la Inspección consideró que, para calcular la ganancia patrimonial derivada de la donación, debía excluirse de su importe el valor de las existencias, cuya donación originaría no una ganancia patrimonial, sino un rendimiento de la actividad económica.

Al respecto, el Tribunal resuelve también que el beneficio fiscal del art. 33.3.c) la Ley 35/2006 (Ley IRPF) afecta a la totalidad de la transmisión de la empresa, no de elementos aislados, por lo que en el cálculo de la ganancia no sujeta se incluyen todos los activos afectos a dicha empresa, incluidas las existencias, sin hacer diferencias con el resto de los bienes afectos a la actividad económica. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.
Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.
Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.
RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP), art. 3.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 25 de octubre de 2021

RECURSO: 00-01108-2018
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECURRENTE: **Axy** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

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

ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución de fecha 10 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 08/4312/2016 y 08/4251/2016 interpuestas contra:

Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 10 de marzo de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña, sede ..., por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2010, cuantía 661.419,34euros.

Acuerdo de Resolución de Procedimiento sancionador derivado de la liquidación practicada, dictado el 10 de marzo de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2010, cuantía 269.718,80euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 19 de marzo de 2015 se notificó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2010, con alcance parcial limitado a la "*Comprobación de los efectos tributarios derivados de la transmisión de la Oficina de Farmacia y, en su caso, de la transmisión de los inmuebles afectos a la misma*".

En fecha 26 de octubre de 2015 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio, en la que la Inspección incrementó la base imponible del ahorro en el importe de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión lucrativa efectuada por la interesada a su hijo de su oficina de farmacia, al considerar que no resultaba de aplicación la no sujeción regulada en el art. 33.3.c) de la Ley 35/2006 del IRPF por no cumplir los requisitos del art. 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la remisión al art. 4.8 de la Ley del impuesto sobre el Patrimonio, en particular, que la donante ejerciera la actividad de farmacia de forma habitual, personal y directa, y que dicha actividad constituyera su principal fuente de renta. Además, se imputó un rendimiento de la actividad económica por la donación de las existencias de la farmacia. La referida Acta fue confirmada, salvo un ajuste relativo al valor de las existencias, por el Acuerdo de Liquidación de 10/03/2016, notificado el 16/03/2016.

En cuanto al expediente sancionador, se calificó de leve la conducta de la recurrente de dejar de ingresar la deuda tributaria derivada de la regularización practicada, sancionándola con multa proporcional del 50% de la cuota defraudada. La sanción fue confirmada por Acuerdo notificado el 16/03/2016.

Segundo.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fueron desestimadas señalando la falta de

presentación de alegaciones, mediante Resolución de fecha 10 de noviembre de 2017, notificada el 29 de enero de 2018.

Tercero.

Contra la Resolución del TEAR la interesada interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 9 de febrero de 2018 (fecha de entrada 01/03/2018). La reclamación se tramita con número 00/1108/2018.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

Cumplimiento de los requisitos para acogerse al beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF, tanto el ejercicio habitual, personal y directo de la actividad como el hecho de que el rendimiento obtenido constituya su principal fuente de renta.

La donación de las existencias no constituye actividad económica, sino que su valor debe incluirse en el del negocio donado.

El ejercicio de referencia para determinar si el rendimiento de la actividad constituye su principal fuente de renta es el mismo en el que tiene lugar la transmisión.

Respecto a la sanción, no se ha motivado debidamente la culpabilidad de la reclamante, quien ha actuado amparada en una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 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 (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

En concreto, se trataría de determinar si, como entiende la Inspección, debe someterse a tributación la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su oficina de farmacia efectuada por la recurrente a su hijo, y sobre la que se considera que no procede aplicar el beneficio de no sujeción establecido en el art. 33.3.c) de la LIRPF.

Tercero.

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1º.- Con fecha 30 de diciembre de 2010 la interesada realizó, mediante escritura pública, donación de forma pura, simple e irrevocable a favor de su hijo **Bwy** de la oficina de farmacia sita en El valor de la donación ascendió según la escritura a 1.477.736,89 euros. Este valor fue modificado en posterior escritura de fecha 28/01/2011, fijándose en 2.931.125,86 euros.

En la declaración del IRPF 2010 no se consignó importe alguno como ganancia o pérdida patrimonial derivada de la anterior operación por considerarse aplicable lo dispuesto en el art. 33.3.c de la Ley 35/2006 del IRPF, que establece:

"Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

La **Sra. Axy** sí cumplía en principio las condiciones del art. 20.6 de la Ley 29/1987 (en adelante LISD). En este artículo se dispone:

"6. En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo".

Pero, para valorar si concurrían las exigencias a las que la ley vincula el beneficio fiscal no sólo había que constatar que se cumplían las que prescribe el propio artículo 20.6 LISD (referidas a las condiciones personales del donante y a la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del donatario), sino que, respecto del negocio que era objeto de la transmisión, debían cumplirse las condiciones que recoge el **artículo 4.Ocho.Dos Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio** (en adelante, LIP) que expresamente exige:

"Estarán exentos de este Impuesto:

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

...;

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.(...)"

La norma reglamentaria a que se refiere es el **Real Decreto 1704/1999**, de 5 de noviembre, que dispone en su art. 1 respecto al concepto de actividades económicas:

"1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectan dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Para establecer en el art. 3 los requisitos para acogerse a la exención en el supuesto de actividades empresariales y profesionales:

"1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se

computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto".

2º.- La Inspección consideró que la reclamante no podía acogerse al mencionado beneficio fiscal por los siguientes motivos:

a. Por incumplimiento del requisito de que la actividad empresarial constituyera su principal fuente de renta

En primer lugar se determinó el momento temporal en el que debía efectuarse el cálculo del importe de las rentas a comparar a efectos de determinar si se cumplía este requisito. Fijándolo en el último período impositivo anterior a la donación, según criterio de la DGT en CV 2096/2012 de 31/10/2012 y CV1140/2013 de 05/04/2013.

Así, teniendo en cuenta el rendimiento neto declarado por la actividad de farmacia en el ejercicio 2009 por la reclamante, en comparación con el resto de sus rentas, resultaría que asciende al 41,50%, por lo que no se cumpliría el mencionado requisito.

b. Por inobservancia del requisito del ejercicio por parte de la interesada de la actividad de farmacia de forma habitual, personal y directa

La Inspección puso de manifiesto una serie de hechos y circunstancias que entendía acreditaban que la **Sra. Axy**, aun obteniendo rendimientos de la actividad económica, no realizaba de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial de farmacia, sino que ésta era llevada a cabo por su hijo, el donatario, **Bwy**, quien percibía un elevado sueldo del negocio, y era quien llevaba a cabo la ordenación de los medios de producción con anterioridad a la donación.

Además, la Inspección consideró que, para calcular la ganancia patrimonial derivada de la donación, debía excluirse de su importe el valor de las existencias, cuya donación originaría no una ganancia patrimonial, sino un rendimiento de la actividad económica.

3º.- En su recurso ante este Tribunal la reclamante discrepa, como ya hizo ante la Inspección, de la regularización practicada, manifestando su pleno derecho a acogerse al beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF en base a los siguientes argumentos:

La donación de un negocio sólo genera ganancias o pérdidas de patrimonio, y no procede calcular rendimiento de actividades económicas por la transmisión de las existencias, que forman parte del negocio donado.

La actividad económica objeto de la donación constituye la principal fuente de renta de la reclamante, considerando el ejercicio 2010 y no el 2009 como hace la Inspección, y el rendimiento neto de la actividad, no el "rendimiento neto reducido".

Ejercicio de la actividad económica de forma habitual, personal y directa. La interesada siempre realizó por sí misma actos que implicaban la ordenación de los medios afectos a su farmacia de acuerdo con sus circunstancias personales.

Cuarto.

Como cuestión previa es preciso hacer una referencia a la mención del escrito del recurso de alzada relativa a la presentación de alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Como ya se indicó, el TEARC desestimó las reclamaciones presentadas por la interesada señalando que *"la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio, deducidos de los argumentos del recurrente que se hubieren utilizado para combatir los razonamientos del acuerdo impugnado que, consiguientemente, debe ser mantenido en su integridad"*.

Se alega ante este Tribunal Central que sí fue presentado escrito de alegaciones ante el TEAR, acompañado de importantes elementos de prueba, antes de que le fuera notificada la Resolución, y que deben ser tenidos en cuenta.

Lo cierto es que las reclamaciones ante el TEAR fueron presentadas en fecha 08/04/2016, comunicándosele la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones el 13/02/2017, y concediéndose a tal efecto el plazo de un mes. El TEAR dictó la Resolución el 10 de noviembre de 2017, que fue notificada a la interesada el 29/01/2018.

Sin embargo, las alegaciones no fueron presentadas hasta el día 8 de enero de 2018, sobrepasado en exceso el anterior plazo. Por tanto, no pudo tener en cuenta las alegaciones de la parte reclamante. En consecuencia, la Resolución del TEAR fue correcta, lo que no impide que este Tribunal Central tenga en cuenta todas las pruebas aportadas por la interesada.

Quinto.

En lo que se refiere a las cuestiones de fondo que plantea el presente expediente, lo primero que habrá que valorar, para determinar si la interesada podía acogerse al beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF en la donación de su farmacia a su hijo, era si ejercía de forma habitual, personal y directa dicha actividad.

Recordemos que dicho artículo a su vez remite a los requisitos del art. 20.6 LISD, y éste, a los del art. 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual, para que se consideren exentos a efectos de este impuesto los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad, exige que se ejerza de forma habitual, personal y directa, requisito que se desarrolla por el art. 3 del RD 1704/1999, al limitar la exención al "*sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*".

La Inspección consideró que, aunque la **Sra. Axy** era la titular de la actividad económica de explotación de la farmacia, y ejercía dicha actividad de acuerdo con lo establecido en el art. 27.1 LIRPF, no lo llevaba a cabo de forma "habitual, personal y directa" como exige el art. 4.Ocho LIP, sino que ese ejercicio ya lo realizaba su hijo **Bwy**, también farmacéutico, y a la postre el donatario de la farmacia.

El art. 27.1 LIRPF establece:

"1. 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"

La Inspección señaló así que la titularidad de la oficina de farmacia que ostentaba la **Sra. Axy** suponía la titularidad de la ordenación por cuenta propia de recursos al objeto de intervenir en la distribución de bienes o servicios, obteniendo por ello rentas de la actividad económica, lo cual no supone, de forma automática e invariable, que se ejerza dicha actividad de *forma personal, habitual y directa* ya que, tal y como indica el artículo 27, incluso el rendimiento de actividad económica podría proceder del factor capital únicamente, sin intervención del factor trabajo personal. Se entendió que el art. 4.Ocho de la LIP exige un "plus" sobre el concepto de titularidad de la actividad económica para poder disfrutar del beneficio fiscal, y que ello no concurría en la interesada.

La parte actora discrepa de dicha interpretación, poniendo de manifiesto a su vez que el art. 11 LIRPF, cuando trata de la individualización de las rentas derivadas de las actividades económicas, exige el ejercicio de forma "*habitual, personal y directa*", lo que implica que los requisitos son los mismos en la LIRPF y LIP.

Dispone el art. 11.4 LIRPF:

"4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas".

Este Tribunal Central discrepa de la interpretación de la parte actora, y coincide con la Inspección en que el ejercicio de una actividad económica puede conllevar que ésta no se lleve a cabo siempre y en todo caso de forma "habitual, personal y directa". Y que para disfrutar del beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF es necesario esto último, porque así lo exige la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, a la que remite la Ley del IRPF.

La propia redacción del art. 11.4 LIRPF, que aduce la reclamante, corrobora la interpretación anterior, desde el momento en que en el segundo párrafo recoge una presunción de ejercicio de actividad económica atribuyéndola a quien figure como titular de la misma. Lo que implica, "*a sensu contrario*", que podría existir un titular de la actividad que no la ejerciera de forma "habitual, personal y directa". Que es lo que la Inspección entiende que ocurre en el caso de la **Sra. Axy**.

En efecto, considera acreditado que existían suficientes pruebas indiciarias de que la reclamante no desarrollaba de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial de farmacia, sino que era su hijo **Bwy** quien la llevaba a cabo, mencionando las siguientes:

Bwy, farmacéutico, hacía todas las funciones de la farmacia como si fuera el titular, incluidas las guardias. Fue él quien hizo el laboratorio, y empezó con el asesoramiento de la cosmética y dietética. Tenía disponibilidad completa y vivía encima de la oficina de la farmacia. Era él quien se encargaba de la ordenación de medicamentos y del almacén, atención a clientes, etc.

Cuando se valora la farmacia a efectos de la donación, la primera valoración, consignada en la escritura de 30/12/2010, recoge una reducción de su valor del 40%, a efectos internos de la familia, para reconocer que en su valor de mercado a la fecha de la transmisión debía reconocerse el valor del trabajo del donatario.

La retribución percibida por el hijo por su trabajo en la farmacia era de 102.518,08 euros en 2010, muy superior al del resto de empleados, incluida otra farmacéutica.

El estado de salud de la donante en 2010 ya empezaba a dar síntomas de deterioro (tenía en ese momento 80 años), habiendo ingresado en la residencia ... en 2007. Lo que implicaba además una distancia considerable a la ubicación de la farmacia (más de 130 km) para recorrer todos los días y dirigirla de forma presencial.

Requerimientos efectuados a personal de limpieza de la farmacia y distintos proveedores señalan a Don **Bwy** como la persona que gestionaba las contrataciones y demás operaciones.

Así, la Inspección concluyó que era Don **Bwy** quien realizaba de forma habitual, personal y directa la ordenación de los medios de producción de la farmacia con anterioridad a su donación, y no la reclamante, por lo que ésta no podía aplicarse el beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF.

Por su parte, la interesada manifiesta en su recurso que sí realizó por sí misma actos que implicaban la ordenación de los medios afectos a su farmacia de acuerdo con sus circunstancias personales. Así, se aportan diversos certificados, escritos y testimonios notariales para acreditar que, en cuanto titular de la farmacia, la **Sra. Axy** sí estaba al frente de la misma, y realizaba diferentes actos de ordenación y disposición, tales como testimonios de clientes, empleados, arrendador del local de la farmacia, e incluso del alcalde de ...

Respecto a los indicios probatorios utilizados por la Inspección, se señala que la retribución percibida por el hijo, si bien importante, no era ni la mitad del rendimiento neto de la farmacia obtenido en 2010, y que, aunque sus labores eran cualificadas (de ahí que se reconociera en la escritura de donación el valor de su trabajo), no era quien en última instancia dirigía la farmacia ni adoptaba las decisiones trascendentes. Por otra parte, aunque tuviera 80 años en el momento de la donación, Doña **Axy** estaba en plenas condiciones mentales en 2010, apareciendo los primeros síntomas de deterioro cognitivo a partir de 2013, como se acredita por certificado médico. El hecho de que viviera en una residencia (de personas no asistidas) sólo fue para acompañar a su hermana, y se trasladaba sin problemas a ..., como vino haciendo desde 1977, en que, al quedarse viuda, se trasladó a vivir con sus hijos menores de edad a ...

En definitiva, la cuestión se plantea así como una mera valoración de pruebas: si son suficientes las aportadas por la interesada para justificar que, en el momento de la donación, ejercía de forma "habitual, personal y directa" la actividad de farmacia.

Recordemos que, en relación con este beneficio fiscal, el Tribunal Supremo ha indicado (por ejemplo, STS de 26/05/2016, rec 4098/2014):

"En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad".

Este Tribunal Central considera que, a pesar de su edad y circunstancias, sí puede predicarse de la **Sra. Axy** un ejercicio "habitual, personal y directo" de la actividad de farmacia en el momento de la donación. Llevaba ejerciendo dicha actividad desde 1969, y siempre fue la titular de la misma, ordenando por cuenta propia los medios de producción. No es óbice para ello que delegara funciones en su hijo, también farmacéutico, y que éste se relacionara con distintos proveedores y tomara decisiones de la organización diaria. Pero, del mismo modo que el Tribunal Supremo ha reconocido la compatibilidad de la percepción de una pensión de jubilación con el ejercicio de la actividad a efectos de aplicar el beneficio fiscal, y ello "atendiendo a las circunstancias del pensionista" (por ejemplo STS de 10/06/2009, rec 3343/2006), las de la **Sra. Axy** no impiden que pueda apreciarse dicho ejercicio en el sentido requerido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo no sólo la titular de la actividad (y percibiendo por ello rendimientos de la actividad económica), sino también ejerciéndola de forma directa hasta la donación de la farmacia, en la medida en que intervenía en la toma de decisiones, atendía al público y se relacionaba con clientes y proveedores. Su edad no era obstáculo para ello, al menos no hasta 2010, acostumbrada desde joven a tomar decisiones y organizar su vida y su negocio.

El ejercicio de la actividad de "forma habitual, personal y directa" que exige la norma legal para que el titular de dicha actividad pueda acogerse a los beneficios fiscales, ya sea en la transmisión lucrativa del negocio a efectos del IRPF, ya en el ISD, ya para la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, no significa que dicho ejercicio le obligue a desarrollar de forma personal todos y cada uno de los actos propios del negocio. Basta con que su implicación sea directa, ejerciendo de forma habitual la dirección del mismo, y siendo el último responsable de la toma de decisiones. Pero sin que ello impida que se deleguen en otras personas los actos de organización propios del quehacer diario, ni que por el propio titular se perciba una pensión de jubilación.

Y en el caso presente las circunstancias puestas de manifiesto llevan a este Tribunal Central a considerar que existen indicios suficientes de que en el momento de la donación la **Sra. Axy** estaba aún lo suficientemente implicada en su negocio de farmacia como para entender que existía por su parte un ejercicio personal y directo de la actividad. Por lo que se estiman las alegaciones realizadas sobre este asunto.

Sexto.

Aceptado el hecho de que la **Sra. Axy** cumpliera así el primero de los requisitos del art. 4.Ocho de la LIP, el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directo, procede ahora examinar el otro, si dicha actividad *constituía su principal fuente de renta*. Recordemos que el art. 3 del RD 1704/1999 dispone:

"A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".

Lo que esta disposición obliga a resolver, en primer lugar, es el ejercicio de referencia, es decir, cuál será el ejercicio que habrá que tomar en consideración para ver si el 50% de la base imponible proviene de rendimientos netos de las actividades económicas. A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se refiere la exención, no se plantean dudas, dado que al ser periódico vendrá referido al mismo ejercicio en el IRPF, también periódico. Pero distinto será el caso a efectos del ISD, pues el devengo de este impuesto, tanto en caso de herencia como en el de donación, es instantáneo.

El criterio mantenido por la DGT en Consultas Vinculantes de fecha 31/10/2012 (CV 2096/2012) y 05/04/2013 (CV 1140/2013) atendía al último período impositivo anterior al de la donación. En la primera se señala:

"El epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) establece, a propósito de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio para supuestos de transmisiones lucrativas "inter vivos", que en los casos de donación no se interrumpe el periodo impositivo a efectos del IRPF y que, por tanto, el requisito del nivel de rentas no debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino en el del último periodo impositivo anterior a la donación.

En este caso, por tanto, de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011 que, según resulta del escrito de consulta, justificarían la exención en el impuesto patrimonial, requisito para la reducción en el impuesto sucesorio".

Ese era también el criterio seguido por este TEAC.

No obstante, ese criterio se ve afectado por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013, rec 28/2010, que resuelve lo siguiente:

"Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo compaginar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre) (RCL1998, 2866) , texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622) (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 Y RCL 2007, 458) (BOE de 29 de noviembre), o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991."

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así siguiendo la citada Sentencia:

"(...)nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10500) (casación 6745/09) , nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones (RCL 1987, 2636). En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla."

A partir de esta sentencia, el TEAC modificó su doctrina anterior, a través de la Resolución de fecha 15 de septiembre de 2016, rec 1701/2013, relativa, como la citada sentencia, a transmisiones lucrativas *mortis causa*:

"Este Tribunal Central, modificando el criterio que ha venido manteniendo relativo a este punto de considerar, en el caso de que los requisitos se cumplan en algún miembro del grupo familiar, que el ejercicio a computar es el último ejercicio cerrado, debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento

del causante, siempre y cuando como señala el Tribunal Supremo que en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general".

Podría pensarse que no es conveniente trasladar este criterio a las transmisiones lucrativas *inter vivos*, dado que con referencia al día concreto de devengo del impuesto de donaciones no estará, normalmente, medida la base imponible del IRPF del donante, por lo que no será sencillo determinar si al menos el 50 por 100 del importe de su base imponible del IRPF proviene de los rendimientos netos de la actividad económica donada, mientras que sí se medirá la base imponible del IRPF del causante de la sucesión, ya que el día de su fallecimiento finaliza su período impositivo de ese impuesto.

No obstante, el TEAC, resolviendo sobre el Impuesto de Donaciones, decidió aplicar el mismo criterio cuando las transmisión lucrativa fueron *inter vivos*, apreciando que en ambos tipos de transmisiones se abordan situaciones en las que existe laguna normativa, y teniendo en cuenta que el criterio sentado por el Alto Tribunal para el caso de sucesión *mortis causa* también afecta a casos en los que se debe acudir a la bases imponibles del IRPF sin medir en el día del fallecimiento, circunstancia que ocurre cuando cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es el heredero que recibe la empresa familiar, y no el causante.

Así, en la Resolución 2520/2016, de 18 de junio de 2019, se concluye lo siguiente:

"Así hemos de acudir a sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Recurso de Casación nº 28/2010. En ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa "mortis causa" (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Indicando el alto Tribunal: (...)

Por tanto, lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Pues bien, entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el período impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada."

El Tribunal Supremo, en sentencias posteriores a la que aquí citaba el TEAC, reiteró su criterio, RElaborado. Así, en la STS de 23/05/2019, rec 6596/2017, la cuestión de interés casacional que se identifica es:

"(i) Resolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia LISD se remite para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué período debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente.

(ii) Y determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cual es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad".

En cuanto a la primera de las cuestiones, como también señala en la STS 2787/2018, de 21/07/2020, el criterio interpretativo es el siguiente:

"De acuerdo con nuestra sentencia núm. 468/2019, de 5 de abril, el período que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos.c) LIP, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es -salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del ISD; debiendo, en particular,

acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante".

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto este Tribunal considera que deben estimarse las alegaciones realizadas por la interesada sobre este punto, y confirmar que el ejercicio de referencia para valorar el cumplimiento del requisito señalado es en el presente caso el de 2010, aquél en que tuvo lugar la donación.

Por tanto, y en lo que al presente expediente se refiere: como ya se ha dicho, la Inspección tomó como referencia para determinar si el importe del rendimiento declarado por la actividad de farmacia superaba el 50% de la base imponible el ejercicio 2009, el anterior al año de la donación. Y concluyó que no se cumplía el requisito, dado que el rendimiento neto reducido declarado por la actividad de farmacia fue de 144.076,22 euros, y la Base imponible de 347.138,94 euros, por lo que sólo supondría el 41,50% de la misma.

Sin embargo, si se considera el año de la donación, el ejercicio 2010, el rendimiento neto reducido declarado por la actividad de farmacia fue de 182.384,59 euros, y la Base imponible de 355.122,00 euros, lo que supone el 51,35% de la misma.

En consecuencia, se cumple el requisito de que la actividad de farmacia desarrollada por la **Sra. Axy** constituía su principal fuente de renta, ya que, de acuerdo con el art. 3 del RD 1704/1999, al menos el 50% de su base imponible provenía de dicha actividad.

Lo que determina que es aplicable lo dispuesto en el art. 33.3.c) LIRPF, de modos que en el caso que nos ocupa no existe ganancia o pérdida patrimonial "*Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*".

Séptimo.

Una vez establecido que la reclamante no debe tributar por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su farmacia a un hijo, hay que examinar el último punto de discrepancia de la **Sra. Axy** respecto a la regularización practicada, ya que los postuados de la Inspección suponen mantener la liquidación independiente, como rendimientos del capital mobiliario, de las rentas puestas de manifiesto por la transmisión de las existencias que formaban parte del negocio farmacéutico.

Considera la Inspección que, de acuerdo con lo dictaminado por la DGT en CV 2440/2010, de 15/11/2010 (entre otras), debe darse un tratamiento diferenciado a las existencias del resto de los elementos patrimoniales del negocio transmitido, de forma que la donación de las existencias daría lugar a un rendimiento de la actividad económica, en función de su valor de mercado, y de otro, habría una ganancia o pérdida patrimonial por la donación de los elementos del inmovilizado.

Es también el criterio de la CV0554-19, de 14/03/2019, que señala:

"El análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la donación supondrá la obtención de un rendimiento 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 adelante LIRPF-. En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Estos rendimientos de actividades económicas se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, 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".

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, la donación generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 del mismo texto legal.

Si de esta cuantificación resultase una ganancia patrimonial, su importe se deberá integrar en la base imponible del ahorro, conforme a lo previsto en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

Si, por el contrario, resultase una pérdida patrimonial, no se computaría a efectos del IRPF, al establecer el artículo 33.5.c) de la misma Ley que no se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o liberalidades.

No obstante, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que:

"3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...);

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión."

El mismo criterio se mantiene en las consultas V1479-20, de 20 de mayo, ó V3467-20, de 30/11/2020.

Así, para calcular la ganancia patrimonial excluye del valor de la donación el valor de mercado de las existencias, excluyendo también su valor contable del valor de adquisición. Y, a su vez, determina un rendimiento de la actividad económica por la donación de las existencias.

Pero este Tribunal Central considera, por el contrario, que el beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF afecta a la totalidad de la transmisión, y que, en línea con lo defendido por la parte actora, el tratamiento de las existencias en estos supuestos de donación de empresas no debe diferir del que se otorga al resto de los bienes afectos a la actividad económica, y ello por varias razones:

a. Por la literalidad del art. 33.3.c), que no se refiere a elementos del inmovilizado sino que utiliza la palabra "empresa", y ésta se define como una unidad económica que engloba elementos humanos y materiales entre los cuales se han de incluir las mercaderías, en cuanto que éstas son un elemento esencial cuando el objeto de la empresa es, precisamente, el comercio (en este caso, de productos farmacéuticos y de parafarmacia).

b. Porque el art. 28.4 LIRPF, en la medida en que dispone que "*Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio*", lo que está contemplando es una regla específica del tratamiento de los bienes y servicios que se cedan de forma gratuita en el desarrollo de la actividad económica, a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad. Pero cuando se está ante la transmisión de un "negocio" o "empresa" completo, global, las normas a aplicar serán las de los arts. 33 y siguientes de la Ley. Y recordemos que el art. 33 califica como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, "*salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*". Ello implicaría que la regla del art. 28.4 LIRPF ya no sería de aplicación en el caso de la transmisión completa de una empresa, por estar referida a la determinación del rendimiento de la actividad económica.

c. Porque un análisis sistemático de la normativa tributaria nos lleva a la misma conclusión: así, el art. 33.3.c) LIRPF se remite al art. 20 de la LISD, el cual, en su apartado 6, se refiere a la transmisión de participaciones "*inter vivos*", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Ocho del art. 4 Ley 19/1991 LIP, artículo que considera que se encuentran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio "*Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". La citada exención se entiende referida a la totalidad de los bienes y derechos sin efectuar ninguna excepción en cuanto a las existencias.

d. Porque no puede entenderse que la transmisión de las mercaderías mediante la donación del negocio del padre o madre a los hijos forme parte de la actividad económica regular de aquél, debiendo generar rendimientos de la actividad económica. Si se atiende al concepto de actividad económica del art. 27 LIRPF, no puede entenderse que la donación del negocio de farmacia suponga "*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*". No cabe confundir la actividad de farmacia (Epígrafe 652.1 IAE Farmacias: Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal) con la transmisión del negocio propiamente dicho, que no constituye actividad económica como tal, sino un simple acto de disposición de una serie de bienes y derechos que forman una unidad económica.

e. Por el propio concepto de existencias, que se definen como "*elementos de un inventario propiedad de la empresa, que forman parte del activo circulante, integrándose en el ciclo de explotación con la finalidad de convertirse en efectivo a través de su venta a los clientes*". Ello supone que en el momento en el que por parte del empresario (en este caso, la madre farmacéutica) se transmiten la totalidad de las existencias (junto con el resto del negocio) a su hijo, aquéllas han perdido para ella el carácter de mercaderías, puesto que en ese momento ya no están destinadas a su venta a los clientes, sino a su transmisión en bloque a su hijo.

f. Por la propia finalidad del beneficio recogido en el citado artículo 33, que supone un tratamiento favorable a las transmisiones de empresas entre familiares que no sería completo si la empresa no se considerara como una unidad que incluyera todos los elementos que forman parte de la misma (incluidas las existencias).

En consecuencia, se estiman en este punto las alegaciones realizadas, al considerarse que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión lucrativa de la farmacia incluye tanto el valor de adquisición como el transmisión de las existencias del negocio, de acuerdo con lo expuesto. Y ordenándose por tanto la anulación de la liquidación practicada por no ser ajustada a Derecho.

Por último, recordemos que el artículo 36 de la LIRPF dispone que "*En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes*", subrogación que, obviamente, se refiere a la totalidad de los bienes recibidos, incluidas las existencias. .

Octavo.

Al haberse acordado la estimación de la reclamación relativa a la liquidación deberá anularse también el acuerdo sancionador derivado de la misma, sin que sea necesario tampoco analizar los demás motivos de impugnación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.