

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088781

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 135/2023, de 6 de febrero de 2023**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5353/2021***SUMARIO:**

IRPF. Ganancias patrimoniales. Transmisión de elementos patrimoniales afectos. Transmisión de Oficina de Farmacia adquirida a título lucrativo. La regularización de la Administración aumentó la base imponible del ahorro por las ganancias patrimoniales pues no aceptó la alegación de la recurrente relativa a que en la transmisión por la venta de la oficina de farmacia no se había tenido en cuenta el valor de adquisición por título lucrativo del fondo de comercio. La sentencia recurrida afirmó que la determinación del valor de adquisición se ha de realizar tomando como importe el valor real de la adquisición, y al proceder en este caso en parte de una donación (10%) y en parte de una herencia (90%), el valor resultante de la aplicación de las normas del ISD y no comparte el criterio del TEAC pues conlleva la ilógica conclusión de que una oficina de farmacia sólo puede tener valor de adquisición si se ha adquirido a título oneroso, pero no lo tendría si se adquiere a título lucrativo, ya que la propia significación de la estructura de las ganancias y pérdidas patrimoniales por transmisión de bienes o derechos conlleva siempre una diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, haciéndose coincidir, en todo caso, el valor de adquisición con el valor real comprobado en la anterior transmisión, lo haya sido a título oneroso o lucrativo. Tal y como indica el Abogado del Estado, la discrepancia se concreta en la regla que resulta aplicable para la determinación del valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido, en este caso una oficina de farmacia, que fue adquirida a título lucrativo en dos periodos (10% por donación el 20 de junio de 1997, y 90% restante por herencia -escritura de 26 de noviembre de 2010-), sin que se discuta el valor de transmisión. Como ha expuesto esta Sala reiteradamente, las normas sobre ganancias patrimoniales no pretenden gravar los aumentos de valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan, sino cuando se realizan. No se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. La alteración en la composición del patrimonio puede obedecer a operaciones diversas, entre otras, las procedentes de la incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente sin contraprestación (premios) o la sustitución de unos bienes o derechos por otros (permuta). La existencia de una renta sujeta a IRPF en concepto de ganancia o pérdida patrimonial, requiere la concurrencia de tres circunstancias: que el bien o elemento patrimonial del que sea titular la persona física, experimente una variación; que esa variación se ponga de manifiesto como consecuencia de cualquier alteración en la composición del patrimonio de su titular, y aun dándose esas dos circunstancias, que por esta Ley no se califiquen como rendimientos. La determinación del valor de adquisición de acuerdo con el valor contable en una transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que al haber sido adquirido a título lucrativo no es susceptible de ser registrado como activo en la contabilidad, desvirtúa la previsión normativa y habiéndose adquirido la oficina de farmacia a título lucrativo, el valor de adquisición habrá de determinarse tomando como valor de adquisición el resultante de la aplicación de las normas del ISD o su valor comprobado en estos gravámenes. Considera la Sala que a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, que no sean susceptibles de ser registrados como activo individualizado y separado en la contabilidad, debe considerarse como valor de adquisición el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al art. 36 TR ley IRPF. [Vid., ATS de 9 de marzo de 2022, recurso n.º 5353/2021 (NFJ085484) y SAN de 3 de febrero de 2021, recurso n.º 447/2017 (NFJ085485) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 6, 33 a 37 y 39.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 40.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 37.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

PONENTE:*Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 135/2023

Fecha de sentencia: 06/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5353/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 31/01/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5353/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 135/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 5353/2021, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 3 de febrero de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 447/2017.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Federico Ortiz-Cañavate Levenfeld, en representación de doña Amanda.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 3 de febrero de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo núm. 447/2017, promovido por doña Amanda contra la resolución de 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta, a su vez, contra el acuerdo de la Administradora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Pozuelo de Alarcón (Madrid), que practicó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 447/2017 interpuesto por la representación procesal de D.^a Amanda contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, que anulamos por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, debiendo dictarse una nueva liquidación en los términos declarados en el fundamento jurídico nº 7 de esta sentencia.

Sin imposición de costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"].

(ii) El artículo 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"].

2. La Sala de instancia, por auto de 2 de julio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y el procurador don Federico Ortiz-Cañavate Levenfeld, en representación de doña Amanda, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Admisión e interposición del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 9 de marzo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, debe considerarse como valor de adquisición el valor contable en los términos previstos en el artículo 37 TRLIRPF, o, por el contrario, debe considerarse el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 TRLIRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 34, 35, 36 y 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.2. El artículo 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 19 de abril de 2022, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y en el que alega que el debate se concreta en si deben aplicarse al caso las reglas especiales contenidas en el art. 37 LIRPF y 40.2 de su Reglamento, o las contenidas en los artículos 35 y 36 LIRPF, que son las que ha aplicado la Audiencia Nacional.

Afirma que la Sala de instancia ha infringido los preceptos que se citan (art. 37.1.n) LIRPF y 40.2 del Reglamento), dando prevalencia a las reglas generales aplicables a la determinación del valor de adquisición cuando la misma ha tenido lugar a título gratuito (art. 35 y 36 LIRPF), por las razones que aduce, que se basan en los criterios interpretativos contenidos en el art. 3 del Código Civil, al que se remite el art. 12.1 LGT.

Atendiendo al criterio gramatical y al tenor literal de los preceptos concernidos sostiene que, habiéndose admitido que nos encontramos ante la transmisión de elementos afectos a una actividad económica, el presupuesto de hecho para la aplicación de los art. 37 LIRPF y 40.2 del Reglamento, está constituido, precisamente por esa circunstancia, esto es, se aplican a las " transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas", presupuesto de hecho que no concurre en el art. 36 LIRPF, que regula los supuestos de adquisición o transmisión a título gratuito, con carácter general.

Atendiendo al criterio sistemático se comprueba que los artículos 33 a 36 LIRPF establecen normas generales y el art. 37 contempla normas específicas, siendo así que, desde un punto de vista sistemático, si un supuesto encaja en la norma específica, se aplicará esta con preferencia. La Sala de instancia no ha tomado en consideración el principio de especialidad, aplicando al caso la regla general de adquisiciones lucrativas, sin tomar en consideración que se transmiten elementos afectos a una actividad económica.

Atendiendo al espíritu o finalidad de las normas implicadas se llega a una conclusión similar, pues en el ámbito del desarrollo de actividades económicas se manejan valores contables que son los que mejor reflejan el valor real del bien en el momento de la transmisión, si tenemos en cuenta que la contabilidad persigue reflejar la imagen fiel de la actividad económica desarrollada.

Concluye que, desde el punto de vista literal, sistemático y teleológico, debe aplicarse el art. 37.1.n) LIRPF y 40.2 del Reglamento, para determinar el valor de adquisición de los bienes transmitidos.

En relación con el caso concreto, se centra la controversia en determinar cuál debe ser el valor de adquisición a tomar en cuenta para determinar la ganancia patrimonial en concepto de fondo de comercio. La Administración defiende que el valor de adquisición será el valor contable y la recurrente sostiene que es el valor determinado a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, inclinándose la sentencia impugnada por la tesis de la recurrente en la instancia " sobre la base de que el criterio confirmado por el TEAC conduce a que en la transmisión de una Oficina de Farmacia solamente existiría valor de adquisición si se ha adquirido a título oneroso pero no lo tendría si se adquiere a título lucrativo".

Frente a ello, afirma que no es correcto que no exista valor de adquisición, aunque sea un valor distinto del que defiende la parte recurrente. Afirma que el PGC define el valor razonable y el valor contable y, para el caso de adquisiciones en virtud de donaciones o legados, y en general a título gratuito, el valor de adquisición será el valor razonable de los mismos y no un valor inexistente. A partir de ese valor razonable de la adquisición, el valor contable del elemento patrimonial al tiempo de la transmisión será el que resulte de aplicar las correcciones correspondientes (amortizaciones y otras), al valor de adquisición (en este caso, valor razonable). Por eso, la aplicación del valor contable en caso de adquisiciones a título gratuito no supone que el valor de adquisición sea inexistente o nulo. Cuestión distinta es que, en el caso examinado, en el que la controversia se vincula con el fondo de comercio, no exista valor de adquisición o valor contable (esto es, que dicho valor es cero), pues la norma contable es clara en este punto y establece que cuando la adquisición del negocio se produce a título gratuito no puede contabilizarse fondo de comercio alguno.

Afirma que ese es precisamente el caso que se analiza, en el que la adquisición de la Oficina de Farmacia que ahora se transmite se produjo a título gratuito, sin que pueda dar lugar a un fondo de comercio contabilizado, lo que significa que el valor contable del fondo de comercio a los efectos del art. 37.1.n) LIRPF es cero, pues ningún fondo de comercio se había generado en el momento en que se adquirió la farmacia, de lo que resulta que la ganancia patrimonial por fondo de comercio sea una ganancia neta, una vez determinada la cuantía del mismo, pues no existe un valor contable (valor de adquisición para entendernos), que pueda deducirse.

La pretensión deducida es la siguiente:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 37.1.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículo 40.2 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo,

Y en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11-9-2017 impugnada en la instancia, como los actos administrativos de los que trae causa".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Federico Ortiz-Cañavate Levenfeld, en representación de doña Amanda, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 3 de junio de 2022, en el que afirma que lo que se discute es el valor de adquisición de la Oficina de Farmacia " ya que la Oficina de Gestión Tributaria pretende aplicar un valor de adquisición "0" y mi mandante defiende que los valores de adquisición de las cuotas de participación indivisa de la Oficina de Farmacia son los determinados a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por aplicación del artículo 36 LIRPF : 1) De la participación indivisa del 10%: 137.382,30 €; 2) De la participación indivisa del 90%: 1.286.574,24 €".

Sostiene que esta Sala -sentencia de 17 de diciembre de 2012, dictada en unificación de doctrina- admite la consideración del "negocio de oficina de farmacia" como un elemento patrimonial susceptible de consideración global como "totalidad de un patrimonio empresarial", añadiendo que el "componente esencial" del valor de la oficina de farmacia es "la autorización administrativa de titularidad", lo que determina que en las transmisiones de oficinas de farmacia el valor de los elementos afectos a la actividad individualizables y registrados por separado en la contabilidad (mobiliario, enseres, existencias...) sea muy inferior al valor de la propia titularidad de la Oficina de Farmacia basado en esa "autorización administrativa de titularidad".

Afirma que el error del Abogado del Estado consiste en no tomar en consideración que se produjo una transmisión a título lucrativo de la titularidad de la oficina de farmacia, entendida como un elemento global que comprende la totalidad de un patrimonio profesional, cuyo componente esencial del valor se basa en "la autorización administrativa de titularidad", añadiendo que dado que ese elemento patrimonial global, que comprende la totalidad de un patrimonio profesional, fue adquirido a título gratuito en dos momentos, un 10% por donación y un 90% por herencia, su valor de adquisición debe determinarse por la regla del artículo 36 LIRPF.

Alega que sí que existe una doctrina judicial y administrativa uniforme sobre " La procedencia de aplicar el artículo 36 LIRPF para determinar el valor de adquisición en casos de adquisición a título lucrativo", citando al efecto la sentencia de 6 junio 2003 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que analiza los distintos supuestos que pueden concurrir de transmisión de un negocio (en ese caso, de un cine) y la sentencia de 22 abril 2010 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con motivo de la adquisición por herencia de un negocio (en ese caso, de gasolinera). Asimismo, cita la sentencia de 24 de julio de 2013 de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso núm. 3450/2012) y las sentencias de 10 de febrero de 2014 (núm. 466/2011) y de 19 de septiembre de 2014 (rec. 467/2011) de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Valencia. Cita también las Consultas Vinculantes V1456-12, de 4 de julio de 2012, y V1615-14, de 23 de junio de 2014.

De otro lado, defiende la no aplicabilidad del artículo 37.1.n) de la LIRPF para determinar el valor de adquisición de las participaciones indivisas adquiridas a título lucrativo de la oficina de farmacia, entendida como un elemento global que comprende la totalidad de un patrimonio profesional, afirmando que la conclusión de que una oficina de farmacia solo puede tener valor de adquisición si se ha adquirido a título oneroso es ilógica y contraviene la estructura del cálculo de las ganancias patrimoniales.

Sostiene que el artículo 37 LIRPF establece unas "Normas específicas de valoración" para supuestos más concretos, pero no se puede sostener que el artículo 37.1 n) LIRPF contenga una norma especial frente al artículo 36 LIRPF que contendría una supuesta norma general, sino que ambas son normas especiales aplicables a supuestos de hecho distintos. Así, el artículo 37.1 n) LIRPF se refiere a la transmisión de elementos afectos a una actividad económica que sean individualizables y susceptibles de ser registrados por separado en la contabilidad, por lo que dicho artículo no es aplicable cuando se trata de determinar el valor de adquisición a título lucrativo de la propia titularidad de una oficina de farmacia, al no ser un elemento individualizable susceptible de ser contabilizado en el activo de la contabilidad propia de la actividad de farmacia.

Concluye que el artículo 37.1.n) LIRPF tiene como finalidad ajustar el valor de adquisición al valor neto contable en aquellos bienes y derechos que cumplan el doble requisito de estar afectos a actividades económicas y estar registrados como activos individualizados en la contabilidad, pero no es aplicable a la propia titularidad de la actividad económica que cuando es adquirida a título lucrativo no es susceptible de ser registrada como activo individualizado y separado en la contabilidad.

En último término, aduce la aplicación del principio de unicidad y solicita el siguiente pronunciamiento:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Excm. Sala se declare que la sentencia de instancia no ha infringido los artículos 37.1.n) LIRPF y artículo 40.2 de su Reglamento, ya que dichos preceptos no son aplicables a la transmisión de la titularidad de la Oficina de Farmacia, entendida como un elemento global que comprende la totalidad de un patrimonio profesional, adquirida a título lucrativo, no susceptible de registro individualizado por separado en la contabilidad de la propia actividad farmacéutica. En consecuencia, desestime el recurso de casación manteniendo íntegramente la sentencia recurrida.

Subsidiariamente, para el hipotético caso de que se considere que la titularidad de la Oficina de Farmacia adquirida a título gratuito es susceptible de registro contable por su "valor razonable", debe mantenerse el pronunciamiento de anulación de la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 11-9-2017 y de los actos administrativos de los que trae causa, ya que en ningún caso el valor de adquisición de la Oficina de Farmacia puede considerarse nulo o inexistente, debiendo dictarse una nueva liquidación en los términos que se declaren en la sentencia".

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 6 de junio de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la no necesidad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 31 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, debe considerarse como valor de adquisición el valor contable en los términos previstos en el artículo 37 TRLIRPF, o, por el contrario, debe considerarse el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 TRLIRPF. Dicho de otra forma, se hace preciso esclarecer el precepto que se debe aplicar para determinar el valor de adquisición de la oficina de farmacia transmitida, entendiendo la Administración que debe estarse al valor contable conforme al artículo 37.1.n) TRLIRPF, mientras que la recurrente en la instancia defiende que han de aplicarse los valores determinados a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, conforme al artículo 36 de dicha norma legal.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Generación de la ganancia patrimonial procedente de una transmisión a título lucrativo.

Doña Amanda era directora técnica y titular propietaria de la oficina de farmacia que tenía el Número de Identificación Administrativa NUM001 y estaba instalada en pleno funcionamiento y abierta al público, con la pertinente autorización otorgada por el órgano de la Administración Pública Sanitaria competente, en el local en planta baja de la casa número 72 del Paseo de las Delicias de Madrid (finca número 32.406 del Registro de la Propiedad de Madrid número 3).

Dicha oficina de farmacia le pertenecía, en su condición de farmacéutica colegiada de acuerdo con la legislación farmacéutica y administrativa, con carácter privativo: a) En cuanto a una cuota indivisa del 10%, por donación de su padre don Ruperto, efectuada en escritura otorgada en Madrid el día 20 de junio de 1997 ante el notario don Antonio Sanz Iglesias con el número 2.124 de su protocolo; y b) en cuanto al 90% restante, por herencia de su indicado padre, según escritura de aceptación y partición de la misma otorgada en Madrid el día 26 de noviembre de 2010 ante el notario don Francisco Javier Vigil de Quiñones Parga.

2.2. Cesión de la oficina de farmacia y venta del local.

Mediante escritura pública número 3.143 formalizada el día 28 de septiembre de 2012 ante el Notario don Ignacio Ramos Covarrubias, doña Amanda procedió a la cesión de oficina de farmacia por un precio global de

1.087.607 euros, valorándose en la misma las instalaciones, mobiliario y enseres en 3.000 euros, las existencias en 47.607 euros y los derechos de continuación clientela y arraigo asociados a la titularidad de la farmacia en 1.037.000 euros.

Mediante escritura pública número 3.141 formalizada en la misma fecha y ante el mismo notario, doña Amanda procedió a la venta del local donde estaba instalada la oficina de farmacia por un importe de 460.000 euros.

2.3. Autoliquidación por el concepto de IRPF.

Doña Amanda procedió a presentar la correspondiente declaración por el concepto de IRPF, ejercicio 2012.

2.4. Acuerdo de liquidación.

El 25 de marzo de 2014, la Administradora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Pozuelo de Alarcón (Madrid) practicó la liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, de la que resultó una cuota a pagar de 231.269,62 euros. En lo que aquí interesa, se aumentó la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d, 33 a 37 y 39 TRLIRPF, al no aceptarse la alegación de la recurrente relativa a que en la transmisión por la venta de la oficina de farmacia no se había tenido en cuenta el valor de adquisición por título lucrativo del fondo de comercio.

2.5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, doña Amanda interpuso reclamación económico-administrativa per saltum núm. NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que dictó resolución desestimatoria en fecha 11 de septiembre de 2017.

2.6. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Doña Amanda interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, tramitado con el número núm. 447/2017 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia parcialmente estimatoria en fecha 3 de febrero de 2021.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en los fundamentos de derecho quinto y sexto, con el siguiente tenor literal:

" 5. [...] Por lo tanto, la determinación del valor de adquisición se ha de realizar de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 LIRPF, tomando como importe el valor real de la adquisición, y al proceder en este caso en parte de una donación (10%) y en parte de una herencia (90%), el valor resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por ello no podemos compartir el criterio de la Resolución impugnada que ciertamente conlleva la ilógica conclusión de que una Oficina de Farmacia sólo puede tener valor de adquisición si se ha adquirido a título oneroso, pero no lo tendría si se adquiere a título lucrativo, ya que la propia significación de la estructura de las ganancias y pérdidas patrimoniales por transmisión de bienes o derechos conlleva siempre una diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, haciéndose coincidir, en todo caso, el valor de adquisición con el valor real comprobado en la anterior transmisión, lo haya sido a título oneroso o lucrativo.

Y, por ello tampoco puede servir de fundamento adecuado la cita que se hace por el TEAC en la Resolución impugnada de la STSJ de Madrid de 26 de abril de 2016 (recurso nº 507/2014), dictada para un supuesto distinto del que tratamos, pues en aquel caso se trataba de bienes afectos a la actividad económica adquiridos a título oneroso, que habían sido registrados como activos en la contabilidad y en el que, entonces sí, resultaba aplicable la norma especial del artículo 37.1 n) LIRPF que, sin embargo, no resulta aquí de aplicación al haber sido el negocio adquirido a título lucrativo y, por tanto, no resultar la titularidad de dicho negocio susceptible de ser registrada como activo en la contabilidad.

6. A continuación en la demanda se invoca la aplicación del principio de unicidad y también debemos dar la razón a la recurrente cuando invoca la prevalencia de tal principio sobre el principio de estanqueidad con arreglo a jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo plasmada, entre otras, en las SSTS de 18 de junio de 2012 (R.C. 224/2009), 9 de diciembre de 2013 (R.C. 5712/2011) y 21 de diciembre de 2015 (R.C. 2068/2014), lo que obliga a la Inspección a tomar en consideración el valor asignado por la Administración Autonómica en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Segundo. Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 34, 35, 36 y 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["TRLIRPF"] y el artículo 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero ["RIRPF"].

2. El artículo 34 del TRLIRPF, bajo la rúbrica " Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general", dispone:

"1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo".

3. A su vez, el artículo 35 TRLIRPF, bajo la rúbrica " Transmisiones a título oneroso", preceptúa que:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

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

Este precepto ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 40 RIRPF, relativo a la " Determinación del valor de adquisición".

4. Igualmente, el artículo 36 TRLIRPF, relativo a las " Transmisiones a título lucrativo", señala que:

"Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra 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".

5. Por último, el artículo 37.1.n) TRLIRPF, relativo a " Normas específicas de valoración", señala que:

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

Tercero. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión suscitada se centra en determinar si, a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, debe considerarse como valor de adquisición el valor contable en los términos previstos en el artículo 37 TRLIRPF, o, por el contrario, debe considerarse el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 TRLIRPF.

Tal y como indica el Abogado del Estado, la discrepancia se concreta en la regla que resulta aplicable para la determinación del valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido, en este caso una oficina de farmacia, que fue adquirida a título lucrativo en dos periodos (10% por donación el 20 de junio de 1997, y 90% restante por herencia -escritura de 26 de noviembre de 2010-), sin que se discuta el valor de transmisión.

2. Una vez reflejados los preceptos implicados, es importante destacar que, como ha expuesto esta Sala reiteradamente, las normas sobre ganancias patrimoniales no pretenden gravar los aumentos de valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan, sino cuando se realizan. No se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. La alteración en la composición del patrimonio puede obedecer a operaciones diversas, entre otras, las procedentes de la incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente sin contraprestación (vgr. premios) o la sustitución de unos bienes o derechos por otros (vgr. permuta).

La existencia de una renta sujeta a IRPF en concepto de ganancia o pérdida patrimonial, requiere la concurrencia de tres circunstancias: (i) que el bien o elemento patrimonial del que sea titular la persona física, experimente una variación; (ii) que esa variación se ponga de manifiesto como consecuencia de cualquier alteración en la composición del patrimonio de su titular, y (iii) aun dándose esas dos circunstancias, que por esta Ley no se califiquen como rendimientos.

3. Pues bien, la Sala considera que la postura mantenida en la sentencia impugnada en casación, consistente en la procedencia de aplicar el artículo 36 TRLIRPF para determinar el valor de adquisición en casos, como el examinado, de adquisición a título lucrativo, debe ser ratificada.

En efecto, realizando una interpretación sistemática de los artículos 34 a 37 del TRLIRPF se comprueba que es la propia Ley la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, de forma que viene a equiparar el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos y tributos. En el régimen de alteraciones patrimoniales para calcular el importe de las alteraciones, se prevé que las ganancias o pérdidas patrimoniales se deberán calcular por la diferencia entre los "valores de adquisición y transmisión", art. 34. Esta es la norma general, como recoge la propia rúbrica del precepto -" Norma general"- y se corresponde con la propia estructura de las ganancias y pérdidas patrimoniales, que supone una diferencia entre dos valores: el valor de adquisición y el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de que se trate, en este caso de una Oficina de Farmacia. Seguidamente, la disposición legal se refiere a las transmisiones a título oneroso, art. 35, señalando que el valor de adquisición está formado por el importe real de la adquisición más los costes de inversiones y mejoras efectuadas sobre los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, sin intereses satisfechos por el adquirente; y el valor de transmisión es el importe real de la enajenación menos los mismos tipos de gastos y tributos satisfechos por el transmitente. Pues bien, del mismo modo se calculan las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, especificando el artículo 36 que el importe real de los valores respectivos, será aquel que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; valor que, como ha expuesto esta Sala, es el que debe considerarse a efectos de futuras transmisiones del bien.

Posteriormente el artículo 37 establece unas "normas específicas de valoración" para los supuestos concretos que contempla, pero ello no implica que este artículo en su apartado n) -transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas- contenga una norma especial frente a la norma general del artículo 36, aplicable a todos los supuestos de transmisión de elementos afectos a una actividad económica. En efecto, el artículo 37.1.n) TRLIRPF se aplicará a la transmisión de elementos afectos a una actividad económica que sean individualizables y susceptibles de ser registrados por separado en la contabilidad. En este sentido, no resultará de aplicación a aquellos supuestos, como el examinado, en que se requiere determinar el valor de adquisición a título lucrativo de una Oficina de Farmacia, al no ser un elemento individualizable susceptible de ser contabilizado en el activo de la contabilidad propia de la actividad de farmacia.

Tal y como defiende la recurrente en la instancia, doña Amanda, el que el elemento global de la titularidad de la Oficina de Farmacia no sea susceptible de registro individualizado y separado en la contabilidad, no puede significar que el valor de adquisición sea inexistente o cero, sino que no es aplicable el artículo 37.1 n) LIRPF a este supuesto.

Como expone la sentencia impugnada en casación, cuyo razonamiento comparte esta Sala, el criterio de la Administración conlleva la "ilógica conclusión" de que una Oficina de Farmacia solo puede tener valor de adquisición si se ha adquirido a título oneroso, pero no lo tendría si se adquiere a título lucrativo.

Pero es que, además, la propia estructura y coherencia de las normas examinadas atinentes a las ganancias y pérdidas patrimoniales por transmisión de bienes o derechos, conduce a entender que su cálculo se determina en función de la diferencia entre dos valores: el valor de adquisición y el valor de transmisión, haciéndose coincidir, en todo caso, el valor de adquisición con el valor real comprobado en la anterior transmisión, bien se haya producido a título oneroso, o bien a título lucrativo.

La Ley expresamente pone en relación dos valores resultantes, el valor de adquisición y el valor de transmisión, y no un solo valor, como subyace en la pretensión de la Administración que pretende acudir al valor contable en un caso como el examinado en que la adquisición de la Oficina de Farmacia lo fue a título gratuito -10% por donación y 90% por herencia- y, por tanto, no resulta la titularidad de dicho negocio susceptible de ser registrada como activo en la contabilidad.

Se reitera que es la propia Ley la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, equiparando el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos

y tributos, en aplicación del artículo 36 TRLIRPF. En similares términos se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 15 de septiembre de 2021 (recurso de casación n.º 5664/2019).

A criterio de la Sala, la determinación del valor de adquisición de acuerdo con el valor contable en una transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que al haber sido adquirido a título lucrativo no es susceptible de ser registrado como activo en la contabilidad, desvirtúa la previsión normativa.

Lo expuesto nos lleva a concluir, en términos coincidentes con la sentencia impugnada en casación que, habiéndose adquirido la Oficina de Farmacia a título lucrativo, el valor de adquisición habrá de determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 36 TRLIRPF, tomando como valor de adquisición el resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.

En último término, en relación a la aplicación del principio de unicidad, baste reproducir las palabras de la sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2013 (FJ 5º), conforme al cual " parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas".

Cuarto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, que no sean susceptibles de ser registrados como activo individualizado y separado en la contabilidad, debe considerarse como valor de adquisición el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, en tanto se oponen a lo que hemos expresado, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 3 de febrero de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 447/2017.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.