

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ090855

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1149/2023, de 19 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8196/2021

**SUMARIO:**

**ISD. Normas especiales. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Donación por ambos cónyuges de una farmacia de carácter ganancial. Cumplimiento del requisito de la edad en uno de los donantes.** Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 Rgto. ISD, «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación», pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige. Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del ISD de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable. [Vid., SSTs de 10 de enero de 2022, recurso n.º 1563/2020 (NFJ084467)]. Una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del IP, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 Ley ISD a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple. La ausencia de una norma que limite la facultad de disposición de un bien ganancial por parte de uno de los componentes de la sociedad de gananciales, se inscriben dentro de lo que es el puro ámbito administrativo y las limitaciones y condiciones que dicha normativa imponen, lo cual, ya se ha dicho, no tiene más proyección que la administrativa, sin relevancia desde el punto de vista civil y su régimen aplicable, que es el que interesa para la interpretación del art. 20.6 Ley ISD, como negocio familiar a cuyo favor se establece la reducción que nos ocupa, pero claro está, siempre que cumpla los requisitos legales previstos para la aplicación de aquella, sin que desde luego el carácter ganancial definido y declarado por la sentencia de instancia se vea perjudicado por el hecho de que sea uno de los cónyuges, por el título ostentado de farmacéutico, el titular administrativo, lo cual resulta indiferente e insuficiente para trocar el régimen jurídico del bien haciéndolo privativo. En definitiva, estamos ante la donación de un bien ganancial, por lo que lo procedente es que a efectos fiscales se considere que se realizan dos donaciones, una por la mitad del marido y otra por la mitad de la esposa. [Vid., ATS de 29 de junio de 2022, recurso n.º 8196/2021 (NFJ086864) y STSJ del Principado de Asturias, de 15 de julio de 2021, recurso n.º 371/2020 (NFJ086866) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.  
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 38.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 17.  
Código Civil, arts. 1.346 y 1.347.

**PONENTE:**

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.149/2023

Fecha de sentencia: 19/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8196/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8196/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1149/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8196/2021, interpuesto por doña Paulina, representada por el procurador de los tribunales don Ramón Blanco González, bajo la dirección letrada de don Enrique Rocés Salazar, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 15 de julio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 371/2020, en el que se impugna la Resolución de 28 de febrero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEARA), desestimatoria de la reclamación interpuesta frente al acuerdo de 2 de octubre de 2017 del Jefe de Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el que se practica la liquidación del impuesto de donaciones de la que resulta una cantidad total a ingresar de 63.885,13 euros en relación con la donación realizada por don Leovigildo a su hija y hoy recurrente en casación, el 4 de agosto de 2014 de una oficina de farmacia, excluido el local donde se ubica, con la totalidad de su patrimonio empresarial.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia, y el PRINCIPADO DE ASTURIAS representado y dirigido por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 371/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, con fecha 15 de julio de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal.

"FALLO:

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias ha decidido: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador don Rafael Cobián Gil-Delgado, en nombre y representación de doña Paulina, contra la Resolución, de 28 de febrero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, expediente nº NUM000, contra el Acuerdo, de 2 de octubre de 2017, del Jefe de Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el que se practica la liquidación del impuesto de donaciones.

Se imponen las costas a la parte recurrente con el límite máximo de 500 euros por todos los conceptos, más el IVA si procediera".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de doña Paulina recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias tuvo por preparado mediante Auto de 29 de octubre de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 29 de junio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir, en los casos de 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, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito

en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos (i) 9.3 y 103 de la Constitución Española y (ii) 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en relación con el artículo 1346 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

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. [...]"

#### **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de doña Paulina, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...en su día, tras el procedimiento que corresponda, establezca como doctrina legal que la donación efectuada no está sujeta a tributación en cuanto al cónyuge del donante; y, como consecuencia case la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias anulando y dejando sin efecto igualmente las resoluciones y acuerdo que de la misma trae causa; y en su lugar, y actuando como Tribunal de Instancia se estime el recurso interpuesto por mi mandante, compeliendo a la Administración Tributaria a la devolución de la cantidad de 63.885,13 euros más los correspondientes intereses de demora por la disconformidad a derecho tanto de la Sentencia recurrida como de las resoluciones y acuerdos que de la misma traen causa, por la disconformidad a derecho por los motivos contenidos en el cuerpo de este escrito".

#### **Quinto.** *Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión, en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, desestime el mismo, confirmando la sentencia recurrida". En la referida alegación tercera solicita:

"...fije, en primer lugar, como doctrina legal que:

- En los casos de 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, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe entenderse exigiendo que cada uno de los cónyuges, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

Sobre esa base, desestime el recurso de casación confirmando la sentencia impugnada y la resolución del TEARA, de la que trae causa".

#### **Sexto.** *Oposición al recurso de casación del PRINCIPADO DE ASTURIAS.*

La representación procesal del PRINCIPADO DE ASTURIAS no formuló oposición al recurso de casación interpuesto de contrario, teniéndolo por decaído en su derecho.

#### **Séptimo.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 12 de septiembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **Primero.** *Sobre el debate.*

Centra el auto de admisión el debate en los siguientes términos:

1. La recurrente fue objeto de un procedimiento inspector de comprobación e investigación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la donación recogida en escritura pública otorgada el día 4 de agosto de 2014 por su padre, don Leovigildo.

2. El día 28 de diciembre de 2016 se incoó acta de inspección, modelo A02 2196, dictándose el 9 de agosto de 2017 acuerdo de rectificación de la propuesta formulada por el actuario, al objeto de dejar constancia de la práctica de dos liquidaciones por el concepto de referencia (y no sólo una, como fue practicada en su propuesta originaria).

3. La regulación practicada parte de la consideración de que el bien objeto de donación (la farmacia) era un bien ganancial, por lo que debe considerarse que, en realidad, existieron dos donaciones, una por cada cónyuge. Y desde esa premisa, la inspección concluye la inconcurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de las reducciones previstas en los artículos 20.6 LISD y 6 de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los presupuestos Generales para 2009 (BOE de 20 de marzo), en particular, el referido a la edad del donante, al no alcanzar la madre de la recurrente en el momento del devengo, doña Antonieta, la edad de 65 años ni encontrarse en situación de incapacidad permanente. Así, no se discute el cumplimiento de los presupuestos relativos a la reducción por transmisión inter vivos de una empresa o negocio familiar de la donación practicada por el padre, pero no se acepta la aplicación de la referida reducción a la donación efectuada por la madre.

4. Impugnada esta liquidación, el TEARA desestima la reclamación mediante acuerdo de 28 de febrero de 2020, al asumir el carácter ganancial de la oficina de farmacia, lo que conlleva apreciar la existencia de dos donaciones, sin que proceda, respecto de la efectuada por la madre, la aplicación de las reducciones reseñadas.

5. Frente a la resolución del TEARA se interpuso recurso contencioso-administrativo n.º 371/2020 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que lo desestimó en sentencia de 15 de julio de 2021, al entender que "(L)a resolución de este litigio radica única y exclusivamente en la calificación de los bienes, consistentes en una oficina de farmacia y sus existencias, que fueron donados a la ahora recurrente por su padre, sin tener en cuenta la eventual naturaleza ganancial del bien respecto de la esposa del donante y madre de la donataria. La importancia de esta calificación deriva de que, tratándose de bienes no gananciales del donante, este cumple todos los requisitos para aplicar una reducción de la base imponible, que sin embargo no se cumplirían en el caso de considerar cotitular de tales bienes también a la esposa (...) la titularidad de la farmacia correspondía, ciertamente, a don Leovigildo, lo que, por lo demás, se solucionó mediante la autorización del cambio de titularidad por parte del Principado de Asturias, pero el establecimiento sanitario privado de interés público constituye un bien ganancial de ambos cónyuges, tal como habían declarado en escritura pública de 2014 y sin que las adiciones ni las correcciones contenidas en la escritura de 2016 impidan mantener la calificación a los efectos tributarios.

Por lo demás, esta interpretación no va en contra del incentivo fiscal de la empresa familiar sino que la transmisión del negocio familiar de los padres a su hija debe realizarse de acuerdo con las normas específicas, en este caso las que exigen el cumplimiento de determinadas condiciones para aplicar las reducciones correspondientes en la base imponible del impuesto de donaciones.

Por todo lo cual y al no haber acogido ninguno de los motivos de impugnación esgrimidos por la parte actora, procede desestimar el recurso jurisdiccional entablado." (sic).

#### **Segundo.** *Pronunciamiento sobre la cuestión de interés casacional objetiva.*

La cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión en el presente recurso de casación, es la misma que se recogió en el recurso de casación 7885/2021. Este recurso de casación ha sido deliberado en la misma fecha que el presente, aunque con antelación al mismo, habiéndose acordado fijar la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que 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, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro".

Sin embargo, el debate suscitado en la instancia, que fue objeto de atención en la sentencia y sobre el que giró la ratio decidendi, y ahora en este recurso de casación, en el que la parte recurrente centra fundamentalmente sus alegaciones y discrepancia con lo resuelto, si bien guarda relación con la cuestión de interés casacional recogida en el auto de admisión, se concreta en el carácter ganancial o no de la oficina de farmacia donada, a los efectos de entender que hubo una sola donación por parte del padre titular de la misma, o de ambos progenitores por ser aquella bien de carácter ganancial.

Al efecto no estorba reproducir la sentencia a los efectos de depurar cuál fue el conflicto suscitado y resuelto -añadimos negritas para ayudar a centrar el conflicto-:

"SEGUNDO. La parte recurrente sostiene, en síntesis, que la oficina de farmacia es un bien cuyo titular es don Alexis, sin que pueda considerarse bien ganancial. La escritura de 4 de agosto de 2014 fue complementada para concretar y especificar el objeto de la donación mediante escritura de 7 de noviembre de 2016. La Sra. Olga se limita a consentir la donación pero no dona nada, por lo que solo ha existido una donación, del padre, y no de la madre, a la hija. La titularidad de la oficina corresponde al padre pero no a la madre de la donataria. La oficina se valora en 536.728,15 euros y las existencias en 76.271,85 euros. La especial vinculación de los bienes y derechos con uno de los cónyuges les dota de una naturaleza privativa en los términos que resultan del artículo 1346.5 del Código civil sin que pueda aplicarse el artículo 1347.5 porque la oficina de farmacia no es una empresa o establecimiento mercantil al uso. Subsidiariamente, si bien el inmovilizado podría imputarse a ambos cónyuges como bien ganancial, en el caso del fondo de comercio correspondería únicamente al cónyuge farmacéutico. En todo caso la interpretación de la Administración tributaria va en contra de la norma que regula el incentivo fiscal para la empresa familiar.

TERCERO. La Abogacía del Estado se opone a la demanda y, en sustancia, se remite y asume la motivación del acto recurrido, e insiste en que la oficina de farmacia fue adquirida constante el matrimonio y vigente la sociedad de gananciales.

La letrada autonómica se remite a la Resolución económico-administrativa y subraya, en particular, la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 14 de mayo de 2003, recurso nº 2644/1997, que distingue dos facetas en un negocio de farmacia: la titularidad administrativa de la farmacia y los elementos patrimoniales o base económica de la farmacia.

CUARTO. La resolución de este litigio radica única y exclusivamente en la calificación de los bienes, consistentes en una oficina de farmacia y sus existencias, que fueron donados a la ahora recurrente por su padre, sin tener en cuenta la eventual naturaleza ganancial del bien respecto de la esposa del donante y madre de la donataria.

La importancia de esta calificación deriva de que, tratándose de bienes no gananciales del donante, este cumple todos los requisitos para aplicar una reducción de la base imponible, que sin embargo no se cumplirían en el caso de considerar cotitular de tales bienes también a la esposa.

En efecto, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé por lo que ahora importa:

En los casos de 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 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 concurran 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.

[...]

En el ámbito del Principado de Asturias, la Ley asturiana 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los presupuestos Generales para 2009, prevé en su artículo 6 que "cuando en la base imponible de una adquisición "inter vivos" esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 4 por ciento del mencionado valor, siempre que concurran las siguientes circunstancias".

QUINTO. Al regular la sociedad de gananciales, el artículo 1.347 del Código civil determina los bienes gananciales y, en particular, en su apartado 5º se refiere a: "Las Empresas y establecimientos fundados durante la

vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. Si a la formación de la Empresa o establecimiento concurren capital privativo y capital común, se aplicará lo dispuesto en el artículo 1.354".

Del mismo modo, el artículo 1.346.4 del mismo Código civil considera privativos de cada uno de los cónyuges: "Los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio, salvo cuando éstos sean parte integrante o pertenencias de un establecimiento o explotación de carácter común".

En el caso de las oficinas de farmacia ha de tenerse en cuenta su regulación específica, en particular la Ley asturiana 1/2007, de 16 de marzo, de atención y ordenación farmacéutica, conforme a la cual se definen las oficinas de farmacia en su artículo 8, en el sentido de que son "establecimientos sanitarios privados de interés público, sujetos a autorización administrativa y a la planificación sanitaria que establezca el Principado de Asturias, en los que, bajo la responsabilidad y dirección de los farmacéuticos titulares de los mismos, deberán prestarse [determinados] servicios básicos a la población".

Sobre este particular se ha pronunciado el Tribunal Supremo que, por ejemplo, en la sentencia de 4 de abril de 2007, recurso nº 1555/2000, ES:TS:2007:2230, ponente: Sierra Gil de la Cuesta, la Sala Primera, en el ámbito de la jurisdicción civil, ha señalado:

Resulta difícil, y en ocasiones imposible, separar la licencia administrativa del negocio de explotación, del que constituye presupuesto o requisito necesario, y con tal carácter, parece claro que debe configurarse necesariamente como elemento accesorio e imprescindible de la actividad negocial, como puede ser el propio taxi o la clientela. Efectivamente, la Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en supuestos similares de actividades privadas, cuyo ejercicio está administrativamente sometido al cumplimiento de determinados requisitos (estancos, administraciones de loterías, farmacias), y así la doctrina contenida en la sentencia de 31 de diciembre de 1997, y en las por ella citadas, a su vez recogida en la de 27 de marzo de 2000, establece que es preciso determinar, en primer lugar la naturaleza del negocio de explotación, y que en tal sentido deben distinguirse dos facetas. La primera, con arreglo a tal doctrina, vendría determinada en la normativa que establece los requisitos administrativos para el ejercicio de la actividad, que en este caso, estaría constituida por el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros, aprobado por Real Decreto 763/79, que en su artículo 12 especifica quiénes podrán solicitar licencia de autotaxi, fijando la doctrina de esta Sala al respecto de esta cuestión administrativa, que es perfectamente aplicable al caso de autos, que "la titularidad que se atribuye a quien figura al frente del establecimiento es meramente administrativa, acomodada a la normativa especial que rige los estancos y por tanto se trata más bien de tipo formal impuesta por las exigencias de la Administración que no excluye la civil, en este caso plural, a favor de los litigantes", es decir, como también en relación a una farmacia ha señalado la Sentencia de fecha 17 de octubre de 1987, en referencia a la normativa administrativa que establece los requisitos para ser titular administrativo, "es una norma puramente administrativa sin posible incidencia en el derecho patrimonial y limitada a regular la titularidad de aquella índole de las licencias para farmacia". La segunda faceta, según la doctrina expuesta se halla, "constituida por la denominada base económica del negocio, que comprendería los medios en los que se basa físicamente, clientela, derecho de traspaso y demás elementos físico-económicos que configuran los elementos accesorios de la actividad negocial de explotación", y esta segunda (la base económica del negocio) es la que perfectamente puede ser constituida como bien ganancial, siempre que concurren los requisitos para la subsunción en alguno de los supuestos especificados en el artículo 1347 del Código Civil.

La misma Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha seguido ilustrando sobre la consideración de bienes gananciales de las oficinas de farmacia y a este respecto, en la sentencia de 10 de noviembre de 2017, recurso nº 1155/2015, ES:TS:2017:4217, ponente: Parra Lucán, ha subrayado su jurisprudencia anterior en relación con las oficinas de farmacia y conforme a la cual:

las farmacias son locales de negocio, como así lo tiene declarado la jurisprudencia de esta sala en sentencias de 24 de enero de 1953, 31 de enero de 1962 y 25 de marzo de 1964, al afirmar que en ellas se realiza, con establecimiento abierto, una actividad comercial, consistente en la preparación y venta de productos medicinales con el lógico deseo de obtener una ganancia, así como en adquirir en los centros productores toda clase de específicos y géneros farmacológicos para igualmente conseguir un lucro en la reventa de los mismos, función ésta propia del Código de Comercio en cuanto va incluida en el concepto de actos mercantiles que define el artículo 325 del mismo, sin que la circunstancia de estar limitado el ejercicio de esta actividad negocial a las personas que se hallen en posesión del correspondiente título haga perder el carácter de mercantil a la función que las mismas ejercen.

SEXTO. En este supuesto la escritura de compraventa de 2014 no ofrece ninguna duda en cuanto que son ambos cónyuges los que consideran como bien ganancial la oficina de farmacia y explican que la misma fue adquirida en 1987 constante el matrimonio (folios 171 y siguientes del expediente de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias).

En cambio, la escritura complementaria de subsanación de 2016 se hace referencia a las omisiones cometidas en la escritura de 2014, en particular, en lo que respecta a la exclusiva titularidad de la oficina de farmacia de don Alexis, en su calidad de farmacéutico, y señala los errores padecidos, en particular el hecho de que la titularidad en exclusiva corresponde a don Alexis y que la oficina de farmacia la adquirió por compra de 1987 y le pertenece en su totalidad a don Alexis (folios 199 y siguientes del expediente de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias).

Ahora bien y en los términos que explica el Tribunal Económico-Administrativo, con referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, antes citada, en este supuesto han de tenerse en cuenta las dos facetas de la oficina de farmacia y, en concreto, de la donada.

Por una parte, se trata de la titularidad de la licencia administrativa y, por otra parte, del negocio económico que autoriza. Mientras que en el primer caso no hay duda de que el farmacéutico es don Alexis, en lo que se refiere a la base económica del negocio de farmacia se trata de una empresa o establecimiento que se adquirió y estuvo funcionando constante el matrimonio por lo que puede considerarse que tal empresa, establecimiento o negocio mercantil es un bien ganancial cuya donación corresponde por mitad a ambos cónyuges.

Así se deducía claramente del tenor de la escritura de 2014 pero también se deduce de una interpretación literal de las reglas del Código civil sobre los bienes gananciales que incluye las empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por una cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes.

Del mismo modo, la legislación farmacéutica asturiana, antes citada, se refiere a la oficina de farmacia como establecimiento sanitario privado de interés público, lo que no impide, desde luego, que la autorización de una oficina de farmacia requiera cumplir una serie de condiciones, en particular aquella conforme a la cual: "Solo los farmacéuticos podrán ser titulares o cotitulares de las oficinas de farmacia" o la que determina: "La transmisión de la oficina de farmacia mediante traspaso, cesión, venta, donación, herencia u otro negocio jurídico estará sujeta a autorización administrativa de la Consejería competente en materia de salud de acuerdo con el procedimiento, las condiciones y los requisitos que reglamentariamente se establezcan".

SÉPTIMO. Así pues, la titularidad de la farmacia correspondía, ciertamente, a don Alexis, lo que, por lo demás, se solucionó mediante la autorización del cambio de titularidad por parte del Principado de Asturias, pero el establecimiento sanitario privado de interés público constituye un bien ganancial de ambos cónyuges, tal como habían declarado en escritura pública de 2014 y sin que las adiciones ni las correcciones contenidas en la escritura de 2016 impidan mantener la calificación a los efectos tributarios.

Por lo demás, esta interpretación no va en contra del incentivo fiscal de la empresa familiar sino que la transmisión del negocio familiar de los padres a su hija debe realizarse de acuerdo con las normas específicas, en este caso las que exigen el cumplimiento de determinadas condiciones para aplicar las reducciones correspondientes en la base imponible del impuesto de donaciones".

Como se desprende del conflicto que dio lugar a la sentencia de instancia, la cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión no estuvo presente en el mismo; ciertamente si se hubiera declarado que estamos en presencia de un bien privativo del padre, sólo podía consignarse una donación por lo que la cuestión de interés casacional planteada no tendría recorrido alguno, sin embargo al declarar la sentencia que estamos en presencia de un bien ganancial, surge el problema de si a efectos tributarios hubo una sola donación o dos, una por cada uno de los cónyuges, y, en su caso, si los requisitos del art. 20.6, en concreto, en lo que interesa, si el requisito de la edad ha de concurrir en ambos o basta en uno solo teniendo en cuenta el grupo familiar.

Respecto de la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión, que ya se ha dicho coincide con la formulada en el recurso de casación 7855/2021, la fundamentación que llevó a fijar la doctrina jurisprudencial fue la siguiente:

"El precepto a interpretar posee el siguiente tenor:

"En los casos de 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 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".

Por su parte, la norma a la que aquella efectúa el reenvío es el artículo 4. Ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que dice así:

"Artículo 4. *Bienes y derechos exentos.*

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...

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

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.
- b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades [...]."

La principal base argumental de la sentencia impugnada descansa sobre la sentencia de 18 de febrero de 2009, rec. cas. 4/2007, que estima la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en relación con el art. 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre, que se anula. Se trata en esta sentencia de varias cuestiones que consideramos de interés recordar.

La primera cuestión que trata delimita la naturaleza de la norma a examinar, la cual es una norma tributaria cuya interpretación debe hacerse conforme a las normas tributarias, no civiles, al menos, en un principio; advertencia que resulta oportuna y que ya había sido realizada por el propio Tribunal Supremo al abordar la interpretación del precepto que centra la atención de la Sala, así sentencia de 22 de noviembre de 2002, rec. cas. 2513/1997, que se remite a las STC 45/1989, de 20 de febrero, ó 146/1994, de 12 de mayo.

Se relaciona a continuación la distinta regulación y diferencias entre el art. 38, y los arts. 60.4 y en el 61.4, del reglamento.

Art. 38: "En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación."

Art. 60.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante."

Art. 61.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante".

El tribunal Supremo analiza dichos preceptos y concluye que: "En las hipótesis contempladas en los artículos 60.4 y 61.4 es evidente que si concurren donaciones procedentes de bienes gananciales, con donaciones de bienes "no gananciales" la acumulación sólo alcanza a la parte proporcional del valor del bien ganancial imputable al cónyuge (causante) o, alternativamente, al que resulte dos veces donante".

Lo que le ayuda a discernir entre las diferencias entre la regulación que se hace en el ámbito tributario y civil. Por lo que resulta "inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales."

Diferentes regímenes previstos reglamentariamente que se hace preguntar a la Sala cuál debe prevalecer conforme al principio de legalidad representado por la Ley 29/1987, y realiza las siguientes reflexiones -añadimos negritas-:

"Es evidente, y no susceptible de discusión, que lo que se contempla en la Ley 29/87 de 18 de diciembre, cuando se refiere a las donaciones, es el negocio jurídico de la donación, cuyo elemento preponderante es el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, personal, abstracción hecha de la naturaleza de los bienes donados. Que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. No se es primo del Ayuntamiento, ni padre de una sociedad. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.

El patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, al esposo y la esposa). Dos sujetos

son protagonistas de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pivota sobre la dualidad parentesco-tipos de tributación, esencialmente si se conecta con el artículo 22, en el que claramente se indica que la cuota tributaria se determinará "... según el grado de parentesco ...".

El Grupo I contempla las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años; el Grupo II se refiere a las adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes; los Grupos III y IV contemplan los grados más alejados de la parentela.

La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes: los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley".

La lectura del artículo 20.6 antes transcrito, a la luz de esta jurisprudencia -recordemos que como se recoge en la sentencia al menos había dos sentencias precedentes, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2022, que se decantaba por la línea referida-, deja poco margen a otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, estamos ante dos donaciones y cada una de ellas debe reunir los requisitos para aplicar la reducción prevista en el citado precepto.

Frente a esta, surge el criterio de la parte recurrente que aboga por una interpretación teleológica, afirma que la sentencia al acoger dicha doctrina no hace una interpretación integradora del art. 20.6 de la ley 29/1987 y del 4.Ocho.dos de la Ley 19/1991, habiéndose decantado una abundante jurisprudencia por una interpretación favorable a la continuidad de la empresa familiar, sin que sea vea afectado su funcionamiento por las transmisiones inter vivos o mortis causas de los bienes y derechos afectos a la actividad empresarial; el que en la sociedad de gananciales la mitad de los bienes, en este caso la mitad de las participaciones pertenezca a la madre, es una cuestión civil, sin que este carácter ganancial deba afectar a la aplicación correcta de la legislación que regula las reducciones en el impuesto de sucesiones y donaciones, y que protege la continuidad de las empresas familiares; lo decisivo es que los requisitos se cumpla en el grupo familiar, y cumpliéndose los mismos en el padre, procede aplicar la reducción practicada en la donación de la madre, con independencia de que ésta no hubiera cumplido 65 años en el momento de la donación.

Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, " en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación", pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige.

Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva a que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.

Al efecto pueden citarse las sentencias de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020, en la que se dijo que -añadimos negritas-:

"Una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la LISD, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del quántum de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está

beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto", o de 2 de junio de 2021, rec. cas. 1478/2018, en la que se recoge lo siguiente: "Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distinto supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica, así se señala por parte de la recorrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. (...)"

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015".

Ahora bien, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el artº 20.6 a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple."

### **Tercero.** *Sobre el debate planteado por la parte recurrente.*

Resulta conveniente hacer las siguientes consideraciones.

La alegación de la parte recurrente sobre que le ampara el principio de confianza legítima, en tanto que se sometió en su actuar a las respuestas a las Consultas Vinculantes emanadas sobre el tema por la Dirección General de Tributo, y expuesta en la resolución 2/1999, no puede acogerse. La base normativa de las consultas dictadas sobre la cuestión que nos ocupa tenía su base normativa en el art. 38 del Real Decreto 1629/1991, como antes se ha expuesto este artículo fue anulado por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, rec. cas. 4/2007, lo que dio lugar a un cambio de criterio de la DGT de suerte que las consultas posteriores se adaptaron a la nueva realidad normativa, buen ejemplo de ello es la indicada por la parte recurrida CV 1808-11, de 13 de julio. No se dan las condiciones para que el actuar de la parte recurrente pueda beneficiarse del principio de confianza legítima.

A la vista de las alegaciones de la parte, ha de recordarse que la relación jurídica tributaria, definida en el art. 17 de la LGT como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, es de configuración legal, sustraída a la voluntad de las partes, de suerte que como se recoge en el propio precepto citado, los actos o convenios que pretendan alterar los términos de la relación no producirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

La interpretación y calificación de los negocios jurídicos corresponde a los tribunales de instancia, correspondiéndole la formación de la convicción sobre los hechos al órgano judicial que con inmediatez se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación.

La sentencia razona correcta y suficientemente los motivos por los que la oficina de farmacia que nos ocupa debe tener la consideración de bien ganancial, al efecto hace un recorrido jurisprudencial, partiendo del hecho que

la farmacia se adquirió estando vigente la sociedad de gananciales, lo que no se discute, reproduce la sentencia del Tribunal Supremo 469/2003, de 14 de mayo, que resulta especialmente adecuada al caso en tanto que va a distinguir el aspecto civil y el administrativo, calificando en estos casos la farmacia como ganancial pues constituye una empresa o establecimiento fundado durante la vigencia de la sociedad que regía el aspecto patrimonial del matrimonio. Ciertamente el régimen jurídico de las farmacias contienen especialidades desde el punto de vista administrativo, regulado tanto por las leyes estatales, como en este caso autonómica, como se indica con acierto en la sentencia, siendo bien expresiva al efecto el mandato de que " Solo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público"; mandato que se desarrolla y produce efectos en el ámbito que le es propio, en el puramente administrativo, sin que dichas especialidades por un lado alteren la configuración patrimonial, que comprende o puede comprender un conjunto de bienes y derechos como el local en el que se desarrolla el negocio, existencias, clientela, fondo de comercio, derecho de traspaso y otros derechos derivados de la actividad negocial que es la farmacia, que constituyen el soporte físico de esa actividad negocial, ni por otro el régimen que se prevé en el Derecho común sobre los distintos tipos de bienes en las relaciones matrimoniales, al efecto puede verse la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1987. No existe duda alguna que resulta de aplicación, entre otros, los arts. 1346 y 1347.5 del CC. La farmacia, pues, aparte la especialidad administrativa, en cuanto sujeta a una serie de requisitos y condiciones para su funcionamiento y desarrollo, al igual que otras actividades negociales en los que también se produce la intervención administrativa para su lícito funcionamiento, en la esfera civil, en cuanto conjunto patrimonial, es susceptible de ser considerada un bien ganancial -también, en su caso, privativo-, en atención al régimen legal que distingue este tipo de bienes, art. 1347, sin que se vea alterado este régimen por la intervención administrativa en la actividad farmacéutica.

Como ya se expuso anteriormente, la sentencia de instancia hace girar la polémica y su solución en "única y exclusivamente en la calificación de los bienes", resultando contradictorio la conducta procesal de la parte recurrente que si bien centra su esfuerzo en esta cuestión, al punto que niega la aplicación de los arts. 1346 y 1347 del CC, y sin solución de continuidad afirma que no discute que el bien sea ganancial, sino que discute quién de los cónyuges posee la facultad de disposición de la farmacia, y considera que la esposa no puede donar al no ser la farmacéutica titular de la farmacia, lo cual constituye una cuestión nueva que como tal está excluida del recurso de casación; con todo, los argumentos que utiliza para defender esta posición, aparte de poseer un sesgo voluntarista, por la ausencia de una norma que limite la facultad de disposición de un bien ganancial por parte de uno de los componentes de la sociedad de gananciales, se inscriben dentro de lo que es el puro ámbito administrativo y las limitaciones y condiciones que dicha normativa imponen, lo cual, ya se ha dicho, no tiene más proyección que la administrativa, sin relevancia desde el punto de vista civil y su régimen aplicable, que es el que interesa para la interpretación del art. 20.6 de la Ley 29/1987, como negocio familiar a cuyo favor se establece la reducción que nos ocupa, pero claro está, siempre que cumpla los requisitos legales previstos para la aplicación de aquella, sin que desde luego el carácter ganancial definido y declarado por la sentencia de instancia se vea perjudicado por el hecho de que sea uno de los cónyuges, por el título ostentado de farmacéutico, el titular administrativo, lo cual resulta indiferente e insuficiente para trocar el régimen jurídico del bien haciéndolo privativo.

En definitiva, estamos ante la donación de un bien ganancial, por lo que lo procedente es que a efectos fiscales se considere que se realizan dos donaciones, una por la mitad del marido y otra por la mitad de la esposa.

#### **Cuarto. Sobre las costas.**

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

En cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 139 LJCA, disponemos que respecto de las de casación cada una de las partes abone las causadas a su instancia y la mitad de las comunes, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de ellas.

### **FALLO**

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

#### **Primero.**

Establecer la doctrina indicada con remisión a lo dicho en el recurso de casación 7855/2021.

#### **Segundo.**

Declarar no haber lugar y desestimar el recurso de casación núm. 8196/2021, interpuesto por doña Paulina, representada por el procuradora de los tribunales don Ramón Blanco González, contra sentencia de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 15 de julio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 371/2020, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

**Tercero.**

Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

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.