TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 488/2026 de 16 de septiembre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 55/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. *Transmisión lucrativa por acto inter vivos de participaciones en favor de los descendientes.* La donación de una empresa familiar a favor de un descendiente puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal en el IRPF sin que resulte imprescindible transmitir la propiedad del inmueble donde se desarrolla la actividad. Así lo considera el TSJ de Madrid al analizar la donación de la titularidad de una expendeduría de tabaco de una madre a su hija, que continuó explotando el negocio en el mismo establecimiento. La donante conservó la propiedad del local y del mobiliario, pero los arrendó a su hija mediante un contrato de diez años, garantizando la continuidad de la actividad económica. El Tribunal entiende que la empresa debe contemplarse como una organización unitaria de medios materiales y humanos, cuya continuidad no exige que el inmueble pertenezca al titular del negocio. Para alcanzar esta conclusión, acude al criterio de la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0463-23, relativa a la donación de una oficina de farmacia. En consecuencia, la reserva del inmueble por el donante no impide, por sí sola, aplicar el tratamiento previsto en el artículo 33.3.c) LIRPF, siempre que concurran los requisitos exigidos por la normativa estatal del ISD y del Impuesto sobre el Patrimonio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA
Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2024/0001999

Procedimiento Ordinario 55/2024 TRIBUTARIO 5 - PGY- TFNO. 91 493 49 73

Demandante: Dña. Ana

PROCURADOR D. ANGEL MARTIN GUTIERREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 488/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a dieciséis de septiembre de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario nº 55/2024** promovido ante este Tribunal a instancia de Don Ángel Martín Gutiérrez, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de **DOÑA Ana,** bajo la dirección letrada de Doña Patricia Moreno Gómez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 24 de octubre de 2023 que estima en parte la reclamación económico administrativa nº NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación en relación al

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del **ejercicio 2016,** siendo la cuantía de la reclamación de 38.686,77 euros.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO. - Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada y *«se reconozca la obligación de la demandada a abonar a la parte actora la cantidad ingresada de 38.022,03 euros (32.677,29 euros de cuota y 5.344,75 euros de intereses de demora), por considerarse que no existe ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación de la licencia de Expendeduría a declarar en la autoliquidación de IRPF del año 2016, por cumplirse los requisitos previstos en el artículo 33.3.c) de la Ley de IRPF , con imposición de las costas procesales a la Administración General del Estado, devengándose los intereses que conlleve a favor de mi mandante».*

SEGUNDO. - La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. - En Decreto de 15 de julio de 2024 se ha fijado la cuantía del recurso en 32.677,28 euros. Tras el recibimiento del recurso a prueba quedó concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 15 de septiembre de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO. - Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Constituye el objeto de este recurso contencioso administrativo la resolución de fecha 24 de octubre de 2023 del TEARM que estima en parte la reclamación económico administrativa nº NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016.

La resolución recurrida procede a confirmar en parte la liquidación practicada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria estimando parcialmente las pretensiones de la reclamante referentes al cálculo de los intereses de demora que efectúa el acuerdo impugnado señalando que no debe tenerse en cuenta el periodo entre el 22/07/2021 y el 02/02/2022 (periodo en que se excedió del plazo legal el órgano revisor para resolver la reclamación inicial interpuesta por la reclamante).

Las **actuaciones inspectoras,** con carácter general, se iniciaron el día 20/03/2019 y concluyen con el acta de disconformidad A02 con nº NUM001 en la que se ponen de manifiesto, como hechos relevantes, los siguientes:

- La recurrente presentó autoliquidación con resultado a ingresar. La obligada tributaria estaba dada de alta en los Epígrafes del IAE 646.1 -"Comercio al por Menor de Tabaco en Expendeduría"- y 653.3 -"Comercio al por Menor de artículos de menaje, ferretería y adorno"-. El 18 de octubre de 2016, doña Ana, se da de baja en ambos epígrafes del IAE, por cese en las actividades.

- En fecha 04/07/2016 mediante escritura pública manifiesta su voluntad de transmitir por actos inter vivos gratuitamente la titularidad de la expendeduría de tabaco y timbre con número 281307, a favor de su hija, que acepta dicha cesión gratuita. A dicha escritura se une el documento acreditativo de la condición de concesionario de expendeduría de tabaco y timbre de doña Ana a 22 de septiembre de 2008.

- La regularización practicada consistió en la imputación de la ganancia patrimonial que hubiera debido declararse en IRPF del ejercicio 2016 como consecuencia de la donación de la titularidad de la concesión de expendeduría de tabaco y timbre. A estos efectos la Administración determinó que el valor de la citada transmisión ascendía a 150.000 euros, coincidente con el valor de mercado, mientras que el valor de adquisición era la cantidad pagada por la concesión, 450,75 euros, por lo que el importe de la ganancia patrimonial era 149.549,25 euros.

Frente al Acuerdo de liquidación interpuso la interesada reclamación económico-administrativa número NUM002 que fue resuelta en fecha 26/01/2022 por el TEARM que procede a estimar en parte la reclamación anulando la liquidación y ordenando la retroacción de actuaciones para que se dicte una nueva liquidación que motive de manera suficiente la valoración efectuada y la regularización practicada. El TEAR no entiende suficientemente motivada la valoración de la licencia de estanco transmitida.

Como consecuencia de la retroacción ordenada fue dictado acuerdo de liquidación en el que el importe de la ganancia patrimonial regularizada es de 146.802,53 euros, al considerar como valor de transmisión 147.253,28 euros y mantener la cantidad de 450,75 euros como valor de adquisición.

Disconforme la interesada presenta reclamación económico administrativa en la que alega la inexistencia de ganancia patrimonial al ser de aplicación el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas o Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), y manifiesta su disconformidad con la liquidación de intereses practicada.

La resolución del TEARM de fecha 24 de octubre de 2023 razona que, al contrario de lo que sucedió en la resolución de la reclamación con número NUM002, la valoración efectuada por la Administración está suficientemente motivada de acuerdo con los precios medios de mercado, habiéndose solventado los defectos formales advertidos en la anterior resolución; y que no resulta de aplicación a la reclamante el artículo 33.3.c) LIRPF ya que la exención afecta a la totalidad de la transmisión y no se refiere a elementos del inmovilizado, debiendo ser considerada la empresa como una unidad que incluye todos los elementos que forman parte de la misma. Por otra parte, el IRPF y el IVA son tributos diferentes con hechos imponibles disímiles, lo que conduce directamente al principio de estanqueidad. En este caso es diferente la regulación en uno y otro impuesto, "no siendo dable exigir que la solución dada para un impuesto sea la misma que para el otro impuesto".

En relación con la liquidación de intereses practicada señala que al haberse iniciado el procedimiento con posterioridad al 12/10/2015 se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT. Por lo que habiéndose tomado el 26/05/2022 -fecha en que se dicta el acuerdo de liquidación impugnado- como fecha hasta la que se calculan los intereses de demora, procede desestimar las pretensiones actoras sobre esta cuestión.

Por lo demás, estima las pretensiones de la reclamante que alega errores en el cálculo de los intereses al haber estado la deuda suspendida con garantías.

En la **demanda** se sostiene la improcedencia de la liquidación alegando que lo que se llevó a cabo por la donante fue una donación del total del negocio, a excepción del local, que por motivos sucesorios y de otras cuestiones de índole personal y familiar no pudo ser cedido a la donataria, su hija, que continuó con la misma actividad, mobiliario, clientela, etc. Tras la donación del negocio de estanco, la donante alquiló a la donataria, junto con todo el mobiliario (estanterías, mostradores, rótulos, logotipos, etc.), el local donde se desarrollaba la actividad por un periodo de 10 años.

Se alega que de acuerdo con las consultas vinculantes NUM003, NUM004 y NUM005 de la DGT a la transmisión del negocio manteniendo la titularidad del local y arrendándolo al donatario resulta de aplicación la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIDS) pues se produce la continuidad de la actividad, que es lo que se pretende proteger con esa reducción. Si la Inspección considera que se ha producido dicha transmisión a efectos del IVA no se entiende que se considere que no se ha transmitido la empresa familiar completa a efectos de IRPF.

En definitiva, el traspaso total del negocio a excepción del local continuando en el mismo en régimen de arriendo no desvirtúa necesariamente la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma.

Con respecto a los intereses de demora, no es razonable que el error de forma de la Administración que implica la retroacción de las actuaciones conlleve un perjuicio económico para el contribuyente. Lo que ocurre con la última liquidación practicada que aumenta la deuda tributaria en 1.035,70 euros al reducir la cuota en 631,74 euros y aumentar los intereses de demora en 1.667,44 euros. Cita la STS de 9 de diciembre de 2013 recaída en el recurso 4494/2012 y la resolución de 4 de octubre de 2022 del Económico Administrativo Central en el recurso 00/06860/2021.

Por la Abogacía del Estado en la **contestación a la demanda** se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo los argumentos recogidos en las resoluciones administrativas. La actora transmitió gratuitamente a su hija la concesión de la expendeduría de tabaco sin incluir el local ni el mobiliario en que se desarrolla la expendeduría. La LIRPF señala que no existe ganancia o pérdida patrimonial cuando se transmite lucrativamente una empresa individual a la que sea de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Siendo que son bienes afectos a la actividad económica los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, así como cualesquiera otros necesarios para la obtención de ingresos, la transmisión de la sola concesión para la venta al por menor de tabaco no implica la transmisión del local en el que se ejerce la actividad ni de los demás bienes necesarios para la obtención de rendimientos.

En cuanto a la generación de intereses por razón de la anulación de una liquidación y dictado de otra, la parte actora no controvierte que la anterior liquidación fue anulada por motivos de forma, con lo es plenamente aplicable el art. 150.7 LGT que finaliza señalando que "se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será

la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado una nueva liquidación".

SEGUNDO. - Sobre el cálculo de la ganancia patrimonial en determinados supuestos de transmisión de empresas o participaciones.

El artículo 33.1 de la LIRPF dispone que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por dicha Ley se califiquen como rendimientos.

En el caso analizado la cuestión se encuentra regulada en el art. 33.3.c LIRPF, que dispone:

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: ... c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...).

En concreto, el apartado 6 del artículo 20 de la LISD establece:

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

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

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

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

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

El anterior artículo remite a las transmisiones inter vivos de empresa individual o de negocio profesional a los que se aplica la exención del art. 4. Ocho. 1 y 3 de la Ley 19/1991, que dispone:

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.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

(...)

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 previsión del art. 4 de la Ley 19/1991 ha sido desarrollada en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El art. 2.1 del RD 1704/1999 señala:

Se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge.

En la actualidad el art. 29 LIRPF dispone en su primer apartado:

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

TERCERO. - Resolución del caso.

Como se ha adelantado, el presente recurso se reduce a determinar si en el supuesto de autos se han acreditado todos los requisitos en virtud de los cuales no existiría ganancia patrimonial derivada de la donación del negocio familiar según lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

La liquidación impugnada procede a aumentar la base imponible del ahorro en el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la donación por la recurrente a favor de su hija de la titularidad de la concesión de expendeduría y timbre número 281307.

La liquidación establece sobre la ganancia patrimonial de la contribuyente lo siguiente (Subrayado añadido):

Doña Ana, se encuentra dada de alta en los siguientes epígrafes del IAE:

- Comercio al por Menor de Tabaco en Expendeduría. Epígrafe 646.1

- Comercio al por Menor de artículos de menaje, ferretería y adorno. Epígrafe 653.3

El local de la actividad, se encuentra situado en la C/ Escalona, número 1 de Villa del Prado de Madrid.

El 18 de octubre de 2016, doña Ana, se da de baja en ambos epígrafes del IAE, por cese en las actividades.

[...]

El local de la actividad donde ejerce la actividad doña Ana, se encuentra situado en la C/ Escalona, numero 1 de Villa del Prado de Madrid. En dicho local vende:

- Tabaco al por menor en expendeduría y productos afines (mecheros, etc) Expendedor número 281307.

- Efectos timbrados (sellos, letras de cambio, papel timbrado común, etc), tarjetas de transporte, recargas de móviles, etc, cuya venta se realiza en nombre y por cuenta ajena, y por la cual recibe una comisión de la CIA de DISTRIBUCION INTEGRAL LOGISTA SA (en adelante LOGISTA).

- Artículos de menaje, ferretería y adorno.

Doña Ana, tiene la consideración de comerciante minorista (al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre de 1992 del IVA) por lo que está sometido al régimen de Recargo de Equivalencia del IVA.

Por este motivo el IVA soportado en la compra, así como el correspondiente recargo de equivalencia girado por el proveedor tienen la consideración de costes de adquisición de las mercancías a efectos del IRPF.

Además, los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no están obligados a efectuar la liquidación del IVA en relación a las operaciones efectuadas a las que sea de aplicación, por lo que las cuotas de IVA repercutidas a los clientes por la venta de tabaco y otros productos afines, tiene la consideración de mayor precio de venta y, como tal, tributa en el IRPF.

En cuanto a los ingresos del Timbre, la obligada tributaria recibe, una comisión que se corresponde con el margen por realizar tales ventas. Sobre dicha comisión repercute el IVA, por el que sí tiene que presentar la correspondiente autoliquidación por dicho impuesto. Y a efectos fiscales, en el IRPF, se considera una prestación de servicios de naturaleza profesional.

[...]

Doña Ana, jubilada y mayor de 65 años dona gratuitamente a su hija, mediante escritura pública en julio de 2016, exclusivamente la titularidad de la concesión de la expendeduría de tabaco y timbre, que poseía desde el año 1969.

Se autoliquida el correspondiente Impuesto sobre Donaciones, donde se valora la "licencia del estanco" en 1.000 € y no se acoge a ninguna reducción.

El cambio de titularidad tiene lugar, cuando es autorizado por Comisionado para el Mercado de Tabaco, mediante resolución de fecha el 13-10-2016.

El 18 de octubre de 2016, doña Ana, se da de baja, por cese en las actividades, en los epígrafes del IAE: 646.1 de Comercio al por Menor de Tabaco en Expendeduría y en el 653.3 Comercio al por Menor de artículos de menaje, ferretería y adorno.

El 18 de octubre de 2016, su hija Elisabeth, se da de alta en los epígrafes 646.1 de Comercio al por Menor de Tabaco en Expendeduría.

El local donde se ubica el estanco, es propiedad de Ana y su marido Cecilio. Tras la donación de la licencia del estanco, se alquila junto con todo el mobiliario (estanterías, mostradores, rótulos, logotipos, etc), por un periodo de 10 años.

[...]

Partimos de que el contribuyente no aplica la reducción al presentar la autoliquidación del Impuesto de donaciones, por la transmisión de la "licencia del estanco". Las consultas de la DGT, indican que la dicción literal del artículo 33.3.c) de la LIRPF , se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del art. 20 de la citada Ley 29/1987 . Por tanto, en la medida en que se cumplan dichos requisitos, con independencia de que el donatario aplique o no la reducción, se estimará la inexistencia de la ganancia para el donante, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la norma autonómica.

A continuación, se analizan los requisitos que deben darse:

En sede del donante, doña Ana: es mayor de 65 años, la transmisión se realiza a favor de su hija, y a pesar de percibir una pensión de jubilación, esta no afectaría a posible aplicación de la exención, ya que existe una actividad económica que ejerce de manera habitual, personal y directa y que constituye su principal fuente de renta a 31 de diciembre de 2015 (fecha de devengo del Impuesto de Patrimonio y fecha a tener en cuenta para determinar si se cumplen los requisitos establecidos en la Ley). Se cumplirían los requisitos.

En el donatario, doña Elisabeth, es hija de la donante, y debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo... Se ha dado de alta en el Epígrafe que su madre causa baja por cese (IAE: 646.1 de Comercio al por Menor de Tabaco en Expendeduría). Se cumpliría el requisito.

Debe tratarse de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones en entidades que tienen derecho a la reducción en la base imponible del ISD.

En el presente caso, la actividad no se ejerce a través de ninguna forma societaria (sociedad anónima o limitada), por ello para determinar el patrimonio empresarial y los bienes y derechos que forman parte del mismo, que se encuentran exentos en el Impuesto de Patrimonio hay que tener en cuenta lo que indica el apartado ocho. Uno del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio . Bienes y derechos que por tanto se benefician de la reducción a la que se refiere el Impuesto de Sucesiones y donaciones.

Tal y como se indica en dicho artículo, claramente establece como afecto el local en el que desarrolla su actividad Doña Ana, aunque sea propiedad de ella y de su marido.

Ana, *en el local situado en la C/ Escalona 1 de Villa del Prado (que es titularidad de ella y su marido), desarrolla su actividad de comercio al por menor de tabaco y timbre y de artículos de regalo, ferretería y adorno. Se trata de un local que tal y como consta en las fotos, planos aportadas, está acondicionado para esta actividad, con estanterías, mostradores, carteles, escaparates, etc.*

Tal y como consta en la escritura de donación, exclusivamente transmite Inter-vivos a su hija la titularidad de la concesión de la expendeduría de Tabaco y timbre. No se transmiten ni el mobiliario, ni el local donde se desarrolla la actividad, que sigue siendo propiedad del matrimonio y es alquilado a su hija por un periodo de 10 años.

Teniendo en cuenta, que no se donan todos los bienes afectos a la actividad empresarial desarrollada por Ana, sino exclusivamente la titularidad de la concesión, la Inspección considera que no podría acogerse a la reducción prevista en el art. 20.6 de la Ley del ISD .

Se exige que la donación alcance a la transmisión total de una empresa, entendida como universalidad y no sólo a uno de los elementos, sin que sea posible transmitir un porcentaje o una cuota de la misma de la misma.

[...]

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones parte de la consideración de la empresa o negocio de forma global, en cuanto a que la finalidad del mismo es facilitar la transmisión intergeneracional de las empresas familiares, pero debe ser del total de las mismas, de todos los bienes que se benefician de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio por estar afectos a la actividad económica.

En este caso, de la escritura pública de donaciones y del contrato de alquiler, se deduce que exclusivamente, se transmite inter-vivos gratuitamente la titularidad de la expendeduría de tabaco y timbre y se reserva el local en el que ejerció la actividad con el mobiliario y enseres necesarios no sólo para la actividad de estanco sino también para el comercio de artículos de ferretería, regalo y adorno. Local que es arrendado a su hija por un periodo de 10 años.

Por tanto, en este caso, la donación de la titularidad de la expendeduría de tabaco y timbre número 28130, generará en la donante una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto , valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 del mismo texto legal .

Doña Ana no ha declarado ninguna ganancia patrimonial por esta transmisión [...].

De acuerdo con lo anterior la Administración objeta que en el caso no concurren los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del art. 20 de la citada Ley 29/1987 y existe una ganancia patrimonial gravable en la medida que la donación no comprende todos los bienes afectos a la actividad empresarial desarrollada por la donante, sino exclusivamente la titularidad de la concesión.

Esto nos lleva a dilucidar si la donación de la licencia de expendeduría de tabaco y timbre reservándose la donante el local de la actividad que arrienda a la donataria, su hija, que continúa con el negocio familiar, supone una transmisión prevista en el mencionado artículo.

Anticipamos que la respuesta es afirmativa, compartiendo la Sala el criterio de la recurrente.

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V463/2023 de 1 marzo de 2023, se pronunció sobre los siguientes hechos:

El consultante es propietario de una oficina de farmacia que desea donar a su hija, también licenciada en farmacia.

Versaba la consulta sobre si el hecho de no transmitir el local donde ejerce la actividad el consultante impide la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta que el local va a ser alquilado a la propia donataria y que el consultante cumple los requisitos para aplicarse la exención prevista en dicho artículo.

La contestación dice (Subrayado añadido):

El análisis de la tributación de la donación de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la donación supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-. En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

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

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF , según el cual "para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo".

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, la donación generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de

transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF , valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 del mismo texto legal .

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

(...)

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

Al respecto, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece lo siguiente: ...

Por su parte, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio exigida en la letra c) será la que regula el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio): ...

(...)

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones "...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 ..."; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta NUM006, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987 .

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de la transmisión del inmovilizado afecto al negocio donado, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Por último, en relación a la no transmisión del local donde se ejerce la actividad, se debe señalar que en el concepto comúnmente admitido en el ámbito tributario y en particular en el de la imposición personal, la actividad empresarial significa una organización unitaria en la que, con utilización del trabajo personal y del capital de forma conjunta o separada, el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Consecuentemente, la actividad económica subsiste, como tal, aunque el inmueble donde se desarrolla -en este caso, el local donde se ejerce la actividad de farmacia- pueda ser de titularidad distinta del empresario o profesional. En definitiva, si concurren las circunstancias para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme a la Ley 19/1991 que lo regula y los requisitos del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , no existirá ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de la transmisión del inmovilizado afecto al negocio donado, con independencia de que dentro del inmovilizado transmitido no se encuentre el local donde el consultante ejerce la actividad.

De acuerdo con lo expuesto, en tanto se cumplen los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el supuesto sobre el que nos pronunciamos, procede la exención reclamada ya que, contra el criterio sostenido por AEAT y el TEARM, el hecho de que el local donde se desarrolla la actividad de expendeduría de tabaco y timbre, que en el caso pertenece al empresario o profesional y a su cónyuge, quede excluido de la donación y arrendado por la donante a su hija, ello no obsta a la transmisión de la actividad económica, en cuanto esta significa una organización unitaria en la que, con utilización del trabajo personal y del capital de forma conjunta o separada, el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anular las resoluciones administrativas impugnadas y reconocer la situación jurídica individualizada que se demanda.

CUARTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 3.000 euros, más el IVA que corresponda, según su número cuatro.

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

FALLAMOS
ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Ana contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto, con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con los intereses correspondientes desde la fecha del ingreso hasta la devolución (STS de 4 de marzo de 2021, recursos 789/2020 y 809/2020 y 8 de abril de 2025, recurso 4077/2023).

Con imposición de las costas procesales a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).