

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1108/2018, DE 25 DE OCTUBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Donación de empresa de farmacia. Aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el art. 33.3.c).

Analiza el TEAC si en la transmisión lucrativa de una farmacia de una madre a su hijo se cumplen los requisitos exigidos por el art. 4.Ocho de la LIP para la aplicación del beneficio fiscal del art. 33.3.c) de la LIRPF. Concretamente se refiere a los siguientes: (i) ejercicio habitual, personal y directo de la actividad por parte del donante (ii) si la actividad constituía la principal fuente de renta y (iii) si el beneficio fiscal afecta a la totalidad de la transmisión, incluidas las existencias.

Respecto del primero, según el TEAC el cumplimiento del requisito no impide que se deleguen determinadas funciones, siempre que se lleve a cabo la dirección del negocio y el donante sea el último responsable en la toma de decisiones. Por ello, en el caso planteado, a pesar de la avanzada edad de la donante y de la delegación de determinadas funciones en su hijo, se entiende cumplido este requisito. Respecto del segundo, si los rendimientos de la actividad constituían la principal fuente de renta, concluye el Tribunal que el ejercicio de referencia para valorar el cumplimiento del requisito es, en el presente caso, 2010, aquél en que tuvo lugar la donación y no, como pretendía la Administración, el ejercicio inmediato anterior.

Por último, se analiza la aplicación del supuesto de no sujeción de la ganancia patrimonial obtenida, entendiéndose que el mismo afecta a la totalidad de la transmisión, incluidas las existencias, las cuales deben recibir el mismo tratamiento que el resto de bienes afectos a la actividad.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- En lo que se refiere a las cuestiones de fondo que plantea el presente expediente, lo primero que habrá que valorar, para determinar si la inte-

resada podía acogerse al beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF en la donación de su farmacia a su hijo, era si ejercía de forma habitual, personal y directa dicha actividad.

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

SEXTO.- Aceptado el hecho de que la Sra. Axy cumpliera así el primero de los requisitos del art. 4.Ocho de la LIP, el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directo, procede ahora examinar el otro, si dicha actividad *constituía su principal fuente de renta*.

(...)

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

a efectos del ISD, pues el devengo de este impuesto, tanto en caso de herencia como en el de donación, es instantáneo.

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

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

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

Ese era también el criterio seguido por este TEAC.

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

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

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

«(...)nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10500) (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones (RCL

1987, 2636). En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla.»

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

«Este Tribunal Central, modificando el criterio que ha venido manteniendo relativo a este punto de considerar, en el caso de que los requisitos se cumplan en algún miembro del grupo familiar, que el ejercicio a computar es el último ejercicio cerrado, debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando como señala el Tribunal Supremo que en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.»

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Considera la Inspección que, de acuerdo con lo dictaminado por la DGT en CV 2440/2010, de 15/11/2010 (entre otras), debe darse un tratamiento diferenciado a las existencias del resto de los elementos patrimoniales del negocio

transmitido, de forma que la donación de las existencias daría lugar a un rendimiento de la actividad económica, en función de su valor de mercado, y de otro, habría una ganancia o pérdida patrimonial por la donación de los elementos del inmovilizado.

(...)

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

- a. Por la literalidad del art. 33.3.c), que no se refiere a elementos del inmovilizado sino que utiliza la palabra «empresa», y ésta se define como una unidad económica que engloba elementos humanos y materiales entre los cuales se han de incluir las mercaderías, en cuanto que éstas son un elemento esencial cuando el objeto de la empresa es, precisamente, el comercio (en este caso, de productos farmacéuticos y de parafarmacia).
- b. Porque el art. 28.4 LIRPF, en la medida en que dispone que *«Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio»*, lo que está contemplando es una regla específica del tratamiento de los bienes y servicios que se cedan de forma gratuita en el desarrollo de la actividad económica, a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad. Pero cuando se está ante la transmisión de un «negocio» o «empresa» completo, global, las normas a aplicar serán las de los arts. 33 y siguientes de la Ley. Y recordemos que el art. 33 califica como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, *«salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos»*. Ello implicaría que la regla del art. 28.4 LIRPF ya no sería de aplicación en el caso de la transmisión completa de una empresa, por estar referida a la determinación del rendimiento de la actividad económica.
- c. Porque un análisis sistemático de la normativa tributaria nos lleva a la misma conclusión: así, el art. 33.3.c) LIRPF se remite al art. 20 de la LISD, el cual, en su apartado 6, se refiere a la transmisión de participaciones *«inter vivos»*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Ocho del art. 4 Ley 19/1991 LIP, artículo que considera que se encuentran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio *«Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»*. La citada exención se entiende referida a la totalidad de los bienes y derechos sin efectuar ninguna excepción en cuanto a las existencias.

- d. Porque no puede entenderse que la transmisión de las mercaderías mediante la donación del negocio del padre o madre a los hijos forme parte de la actividad económica regulara de aquél, debiendo generar rendimientos de la actividad económica. Si se atiende al concepto de actividad económica del art. 27 LIRPF, no puede entenderse que la donación del negocio de farmacia suponga *«la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*. No cabe confundir la actividad de farmacia (Epígrafe 652.1 IAE Farmacias: Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal) con la transmisión del negocio propiamente dicho, que no constituye actividad económica como tal, sino un simple acto de disposición de una serie de bienes y derechos que forman una unidad económica.
- e. Por el propio concepto de existencias, que se definen como *«elementos de un inventario propiedad de la empresa, que forman parte del activo circulante, integrándose en el ciclo de explotación con la finalidad de convertirse en efectivo a través de su venta a los clientes»*. Ello supone que en el momento en el que por parte del empresario (en este caso, la madre farmacéutica) se transmiten la totalidad de las existencias (junto con el resto del negocio) a su hijo, aquéllas han perdido para ella el carácter de mercaderías, puesto que en ese momento ya no están destinadas a su venta a los clientes, sino a su transmisión en bloque a su hijo.
- f. Por la propia finalidad del beneficio recogido en el citado artículo 33, que supone un tratamiento favorable a las transmisiones de empresas entre familiares que no sería completo si la empresa no se considerara como una unidad que incluyera todos los elementos que forman parte de la misma (incluidas las existencias).

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