NÚMERO DE CONSULTA: V0002-09

ÓRGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 04/03/2009

NORMATIVA: Artículo 9, 12, 17 y 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo Diez Bis apartado 4º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General tributaria. Artículo 4 de la Ley 2/1995, de 24 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Una donación del fondo de comercio de la cartera de seguros de un Corredor de Seguros profesional independiente, efectuada a sus dos hijos, al tiempo que se jubila.

CUESTIÓN PLANTEADA:

1. Criterio de valoración de la cartera para hacer la donación, dado que, como es profesional no lleva contabilidad, por no estar obligado.

2. Una vez determinado el valor de la cartera, ¿dicho importe sería el que constituiría el capital social de la Sociedad Limitada o podría ser inferior?

3. ¿Se mantiene la exención del Impuesto sobre Donaciones al constituir la sociedad?

CONTESTACIÓN COMPLETA:

1. Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, constituye la base imponible del impuesto:

"b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Las cargas deducibles a las que alude el artículo anterior, para el caso de transmisiones lucrativas inter vivos, se regulan en el artículo 17 de la citada Ley, según el cual: *"En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, del valor real de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley."* Esto es, debe tratarse de cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

Asimismo, en cuanto a las deudas deducibles, el artículo 17 de la misma Ley 29/1987 establece que "*sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de*

pagar la deuda garantizada. Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución."

Una vez calculado el valor al que hemos hecho referencia, el contribuyente debe autoliquidar el Impuesto conforme al mismo, sin perjuicio de la comprobación que pueda llevar a cabo la Administración, ya que, tal y como establece el artículo 18 de la misma Ley, *"la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (...).*

Dichos medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de Diciembre, son los siguientes:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.
d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
e) Dictamen de peritos de la Administración.
f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

2. Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, referente al importe del capital social de la Sociedad de Responsabilidad Limitada que pretenden constituir los donatarios con la aportación no dineraria del fondo de comercio, no es competencia de esta Dirección General fijar el importe por la que la sociedad se debe constituir. No obstante, se hace constar que el artículo 4 de la Ley 2/1995, de 24 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece que su capital *"no podrá ser inferior a quinientas mil pesetas (3.005,61 euros), se expresará precisamente en esta moneda y desde su origen habrá de estar totalmente desembolsado".*

3. En tercer lugar, en cuanto el mantenimiento de las exenciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones relativas a la adquisición por donación de empresas individuales o negocios profesionales cuando posteriormente se aporten los bienes adquiridos a una sociedad, hay que hacer constar, en primer lugar, que la normativa reguladora del Impuesto no prevé ningún tipo de exenciones en el Impuesto.

No obstante, tanto la mencionada Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 20.6, como la Ley de la Generalitat Valenciana, 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su artículo Diez bis, apartado 4º, establecen sendas reducciones en la base imponible por la

adquisición *inter vivos* de una empresa individual, consistente en el 95 % del valor de adquisición de la citada empresa.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, esta Dirección General sólo resulta competente para la contestación de las consultas tributarias en relación con los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se refieran a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Valenciana en el ejercicio de sus competencias normativas.

En su virtud, y por lo que respecta a la aplicación de la reducción autonómica en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista para las adquisiciones *inter vivos*, el artículo Diez bis, apartado 4º, de la mencionada Ley 13/1997 establece lo siguiente:

"Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones inter vivos resultarán aplicables a la base imponible las siguientes reducciones por circunstancias propias de la Comunidad Valenciana, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las Leyes especiales:

(…)

4º)En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, se aplicará a la base imponible una reducción del 95 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio, siempre que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir de la donación, salvo que el donatario falleciera dentro de dicho periodo.

En el caso de no cumplirse el plazo de permanencia en actividad a que se refiere el párrafo anterior, deberá abonarse la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

Esta reducción será de aplicación siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la actividad se ejerza por el donante de forma habitual, personal y directa.

b) Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del donante, entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tal efecto, no se tendrán en cuenta, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del donante que disfruten de reducción conforme a lo establecido en el apartado 5º de este artículo.

c) Cuando un mismo donante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

En el caso de que el donante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio en el momento de la donación, los requisitos a los que hacen referencia las letras a), b) y c) anteriores se habrán de cumplir por el donatario, aplicándose la reducción únicamente al que cumpla tales requisitos.

Si, en el momento de la jubilación, el donante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 95 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos".

Por tanto, de conformidad con el citado precepto, se exige que la empresa *"se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir de la donación, salvo que el donatario falleciera dentro de dicho periodo".*

El cumplimiento de este requisito exige:

a) El mantenimiento de la identidad sustancial de la empresa o negocio, lo que supone el mantenimiento durante 5 años en el patrimonio de los donatarios de los mismos bienes que constituyen la parte sustancial de la empresa o negocio y el mantenimiento de su valor durante dicho plazo.

Deberá estarse a cada caso concreto para determinar los bienes que constituyen la "parte sustancial" de la empresa o negocio, en función de su naturaleza y entidad, considerando que, en cualquier caso, forman parte sustancial del negocio los bienes inmuebles afectos en el momento de la donación. En el presente caso, dada la naturaleza del negocio profesional transmitido, se ha de entender que la cartera de seguros constitutiva del fondo de comercio sí forma parte sustancial de los bienes afectos al negocio.

Por su parte, el mantenimiento del valor de la empresa o negocio exige que los donatarios no lleven a cabo actuaciones en los bienes afectos que supongan una perdida sustancial de su valor.

b) El mantenimiento de una actividad a la que se afecten los bienes adquiridos, pero no necesariamente la misma que la ejercida por el donante.

Este requisito debe cumplirse individualmente por cada donatario de la empresa individual o negocio profesional, y en relación con la parte que adquiera de la misma.

En virtud de lo expuesto, la aportación a una sociedad, con personalidad jurídica propia distinta de la de los donatarios, de una parte sustancial del negocio recibido, como es el fondo de comercio, producida dentro del periodo de cinco años posteriores a la donación, implicaría el incumplimiento del requisito de permanencia previsto en la normativa autonómica para el disfrute de la reducción autonómica en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, prevista, para las adquisiciones *inter vivos* de empresas individuales o negocios profesionales, en el artículo Diez Bis, apartado 4º, de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, por lo que, caso de producirse, los contribuyentes deberían regularizar su situación tributaria a tal efecto, abonando la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada en el escrito de consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas o que concurrieran efectivamente, y que pudieran tener relevancia en la determinación de la verdadera naturaleza de la operación y de sus consecuencias fiscales, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa.