

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

NÚMERO DE CONSULTA: V0002-09

ÒRGAN: Direcció General de Tributs

DATA D'EIXIDA: 04/03/2009

NORMATIVA: article 9, 12, 17 i 20.6 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Article 10 Bis apartat 4t de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost de la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits. Article 57 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Article 4 de la Llei 2/1995, de 23 de març, de societats de responsabilitat limitada. Article 47.2.a de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia.

DESCRIPCIÓ DELS FETS:

Una donació del fons de comerç de la cartera d'assegurances d'un corredor d'assegurances professional independent, efectuada als seus dos fills, alhora que es jubila.

QÜESTIÓ PLANTEJADA:

1. Criteri de valoració de la cartera per a fer la donació, atés que, com que és professional, no porta comptabilitat, ja que no hi està obligat.
2. Una vegada determinat el valor de la cartera, aquest import seria el que constituïria el capital social de la societat limitada o podria ser inferior?
3. Es manté l'exempció de l'impost sobre donacions en constituir la societat?

CONTESTACIÓ COMPLETA:

1. Pel que fa a la primera de les qüestions plantejades, d'acord amb el que estableix l'article 9 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, reguladora de l'impost sobre successions i donacions, constitueix la base imposable de l'impost:

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

“b) En les donacions i la resta de transmissions lucratives entre vius equiparables, el valor net dels béns i drets adquirits, tenint en compte que s’entén com a tal el valor real dels béns i drets minorat per les càrregues i els deutes que en siguen deduïbles”.

Les càrregues deduïbles a què al·ludeix l’article anterior, per al cas de transmissions lucratives entre vius, es regulen en l’article 17 de l’esmentada llei, segons el qual: “En les donacions i en la resta de transmissions lucratives entre vius equiparables, del valor real dels béns i drets adquirits s’han de deduir les càrregues que reunisquen els requisits establits en l’article 12 d’aquesta llei.” És a dir, s’ha de tractar de càrregues o gravàmens de naturalesa perpètua, temporal o redimibles que apareguen directament establits sobre aquests i en disminuisquen realment el capital o valor, com els censos i les pensions, sense que meresquen aquesta consideració les càrregues que constituïsquen obligació personal de l’adquirent ni les que, com les hipoteques i les penyores, no suposen disminució del valor d’allò que s’ha transmés, sense perjudici, si és el cas, que els deutes que garantisquen puguen ser deduïts si concorren els requisits establits en l’article següent.

Així mateix, quant als deutes deduïbles, l’article 17 de la mateixa Llei 29/1987 estableix que “només són deduïbles els deutes que estiguen garantits amb drets reals que recaiguen sobre els mateixos béns transmesos, en el cas que l’adquirent haja assumit fefaentment l’obligació de pagar el deute garantit. Si no assumeix fefaentment aquesta obligació no és deduïble l’import del deute, sense perjudici del dret de l’adquirent a la devolució de la porció de la quota tributària corresponent a aquest import, si acredita fefaentment el pagament del deute pel seu compte dins del termini de prescripció de l’impost. Reglamentàriament s’ha de regular la manera de practicar la devolució.”

Una vegada calculat el valor a què hem fet referència, el contribuent ha d’autoliquidar l’impost d’acord amb aquest, sense perjudici de la comprovació que puga dur a terme l’Administració, ja que, tal com estableix l’article 18 de la mateixa llei, “l’Administració pot comprovar el valor dels béns i drets transmesos pels mitjans de comprovació establits en l’article 57 de la Llei general tributària (...).

Aquests mitjans de comprovació previstos en l’article 57 de la Llei general tributària 58/2003, de 17 de desembre, són els següents:

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

a) Capitalització o imputació de rendiments al percentatge que la llei de cada tribut assenyalé.

b) Estimació per referència als valors que figuren en els registres oficials de caràcter fiscal.

Aquesta estimació per referència pot consistir en l'aplicació dels coeficients multiplicadors que es determinen i publiquen per l'administració tributària competent, en els termes que s'establisquen reglamentàriament, als valors que figuren en el registre oficial de caràcter fiscal que es prenga com a referència a l'efecte de la valoració de cada tipus de béns. Com que es tracta de béns immobles, el registre oficial de caràcter fiscal que s'ha de prendre com a referència a l'efecte de determinar els coeficients multiplicadors per a la valoració dels béns esmentats és el Cadastre Immobiliari.

c) Preus mitjans en el mercat.

d) Cotitzacions en mercats nacionals i estrangers.

e) Dictamen de pèrits de l'Administració.

f) Valor assignat als béns en les pòlisses de contractes d'assegurances.

g) Valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades en compliment del que preveu la legislació hipotecària.

h) Preu o valor declarat corresponent a altres transmissions del mateix bé, tenint en compte les circumstàncies d'aquestes, efectuades dins del termini que s'establisca reglamentàriament.

i) Qualsevol altre mitjà que es determine en la llei pròpia de cada tribut".

2. Pel que fa a la segona qüestió plantejada en l'escrit de consulta, referida a l'import del capital social de la societat de responsabilitat limitada que pretenen constituir els donataris amb l'aportació no dinerària del fons de comerç, no és competència d'aquesta direcció general fixar l'import pel qual la societat s'ha de constituir. No obstant això, es fa constar que l'article 4 de la Llei 2/1995, de 23 de març, de societats de responsabilitat limitada, estableix que el seu capital "no pot ser inferior a 500.000 pessetes (3.005,61 euros), i s'expressa precisament en aquesta moneda i des del seu origen ha d'estar totalment desembossat".

3. En tercer lloc, en el moment que el manteniment de les exempcions en l'impost sobre successions i donacions relatives a l'adquisició per donació d'empreses individuals o negocis professionals quan posteriorment s'aporten els béns adquirits a una societat, cal fer constar, en primer lloc, que la normativa reguladora de l'impost no preveu cap tipus d'exempcions en l'impost.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

No obstant això, tant la mencionada Llei 29/1987, reguladora de l'impost sobre successions i donacions, en l'article 20.6, com la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits, en l'article 10 bis, apartat 4t, estableixen sengles reduccions en la base imposable per l'adquisició entre vius d'una empresa individual, que consisteix en el 95 % del valor d'adquisició de l'empresa esmentada.

De conformitat amb el que disposa l'article 47.2.a de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, aquesta direcció general només resulta competent per a la contestació de les consultes tributàries en relació amb els tributs cedits a les comunitats autònomes, entre els quals es troba l'impost sobre successions i donacions, quan es referisquen a l'aplicació de les disposicions dictades per la Comunitat Valenciana en l'exercici de les seues competències normatives.

En virtut d'això, i pel que fa a l'aplicació de la reducció autonòmica en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions prevista per a les adquisicions entre vius, l'article 10 bis, apartat 4t de la Llei 13/1997 estableix el següent:

“Per al càlcul de la base liquidable de l'impost sobre successions i donacions, en les transmissions entre vius resulten aplicables a la base imposable les reduccions següents per circumstàncies pròpies de la Comunitat Valenciana, sense perjudici de l'aplicació de les reduccions previstes en els apartats 6 i 7 de l'article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, i de les altres reduccions regulades en les lleis especials:

(...)

4t) En els casos de transmissions d'una empresa individual o d'un negoci professional a favor del cònjuge, descendents o adoptats, o, quan no hi haja descendents o adoptats, a favor del cònjuge, dels pares o adoptants, s'ha d'aplicar a la base imposable una reducció del 95 % del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o al negoci, sempre que la mantinga en activitat l'adquirent durant un període de cinc anys a partir de la donació, llevat que el donatari muira dins d'aquest període.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

En el cas que no es complisca el termini de permanència en activitat a què es refereix el paràgraf anterior, s'ha d'abonar la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora.

Aquesta reducció és aplicable sempre que concórreguen els requisits següents:

a) Que el donant exercisca l'activitat de manera habitual, personal i directa.

b) Que aquesta activitat constituïska la major font de renda del donant, entenent per tal la que proporcione un import superior dels rendiments del treball o de les activitats econòmiques. A aquest efecte, no es tenen en compte, sempre que es complisquen les condicions establides en cada cas, totes aquelles remuneracions que porten causa de les participacions del donant que gaudisquen de reducció d'acord amb el que estableix l'apartat 5 d'aquest article.

c) Quan un mateix donant exercisca dues o més activitats de manera habitual, personal i directa, la reducció afectarà tots els béns i drets afectes a aquestes activitats, i es considerarà que la seua major font de renda a aquests efectes és determinada pel conjunt dels rendiments de totes aquestes.

En el cas que el donant es trobe jubilat de l'activitat de l'empresa o negoci en el moment de la donació, els requisits a què fan referència les lletres *a*, *b* i *c* anteriors els ha de complir el donatari, i s'ha d'aplicar la reducció únicament a qui complisca aquests requisits.

Si, en el moment de la jubilació, el donant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable ha de ser la general del 95 %, i serà del 90 % si, en aquell moment, el donant té entre 60 i 64 anys complits".

Per tant, de conformitat amb el precepte esmentat, s'exigeix que l'empresa "es mantinga en activitat per l'adquirent durant un període de cinc anys a partir de la donació, llevat que el donatari muira dins d'aquest període".

El compliment d'aquest requisit exigeix:

a) El manteniment de la identitat substancial de l'empresa o negoci, la qual cosa suposa el manteniment durant cinc anys en el patrimoni dels donataris dels béns que constitueixen la part substancial de l'empresa o negoci i el manteniment del seu valor durant aquest termini.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

S'ha d'ajustar a cada cas concret per a determinar els béns que constitueixen la "part substancial" de l'empresa o negoci, en funció de la seua naturalesa i entitat, i s'ha de considerar que, en tot cas, formen part substancial del negoci els béns immobles afectes en el moment de la donació. En aquest cas, atesa la naturalesa del negoci professional transmés, s'ha d'entendre que la cartera d'assegurances constitutives del fons de comerç sí que forma part substancial dels béns afectes al negoci.

D'altra banda, el manteniment del valor de l'empresa o negoci exigeix que els donataris no duguen a terme actuacions en els béns afectes que suposen una pèrdua substancial del seu valor.

b) El manteniment d'una activitat a què s'afecten els béns adquirits, però no necessàriament la mateixa que l'exercida pel donant.

Aquest requisit l'ha de complir individualment cada donatari de l'empresa individual o negoci professional, i en relació amb la part que n'adquirisca.

En virtut del que s'ha exposat, l'aportació a una societat, amb personalitat jurídica pròpia diferent de la dels donataris, d'una part substancial del negoci rebut, com és el fons de comerç, produïda dins del període de cinc anys posteriors a la donació, implicaria l'incompliment del requisit de permanència previst en la normativa autonòmica per al gaudi de la reducció autonòmica en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, prevista, per a les adquisicions entre vius d'empreses individuals o negocis professionals, en l'article 10 Bis, apartat 4t, de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'IRPF i de la resta de tributs cedits, per la qual cosa, en cas que es produïska, els contribuents haurien de regularitzar la seua situació tributària a aquest efecte i abonar la part de l'impost que s'haguera deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora.

Aquesta contestació s'efectua d'acord amb la informació proporcionada en l'escrit de consulta, sense tindre en compte altres circumstàncies no mencionades o que concorreguen efectivament, i que puguen tindre rellevància en la determinació de la verdadera naturalesa de l'operació i de les seues conseqüències fiscals, la qual cosa pot ser objecte de comprovació administrativa.