

Consulta Vinculante

NORMATIVA:

Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits, article deu bis.

DESCRIPCIÓ DELS FETS:

El consultant, propietari al 100 per cent d'una oficina de farmàcia, pretén donar-la a una comunitat de béns constituïda pel seu fill (també farmacèutic) i per ell mateix al 50 per cent.

Manifesta el seu compromís de manteniment de l'adquisició durant almenys cinc anys i complir els requisits exigits per l'article deu bis de la Llei 13/1997 (activitat de manera personal i directa, i principal font de renda)

QÜESTIÓ PLANTEJADA:

En el seu escrit el consultant pregunta sobre si la donació que es descriu pot gaudir de la reducció del 99 per 100 del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o al negoci prevista en l'article deu bis 4t) de la Llei 13/1997, per la transmissió d'una empresa individual o d'un negoci professional a favor del cònjuge, descendents o adoptats, o dels pares o adoptants, ja que manifesta complir els requisits exigits per la normativa autonòmica d'exercici de l'activitat i font de renda, i es compromet al manteniment d'aquesta almenys cinc anys.

CONTESTACIÓ COMPLETA:

La redacció vigent del benefici al·legat és el següent:

NORMATIVA:

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, artículo Diez. Bis.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

El consultante, propietario al 100 por cien de una oficina de farmacia, pretende donar la misma a una comunidad de bienes constituída por su hijo (también farmacéutico) y por él mismo al 50 por ciento.

Manifiesta su compromiso de mantenimiento de la adquisición durante al menos cinco años y cumplir los requisitos exigidos por el artículo 10. Bis de la Ley 13/1997 (actividad de forma personal y directa, y principal fuente de renta).

CUESTIÓN PLANTEADA:

En su escrito el consultante pregunta sobre si la donación que se describe puede gozar de la reducción del 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio prevista en el artículo Diez. Bis 4º) de la Ley 13/1997, por la transmisión de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o de los padres o adoptantes, ya que manifiesta cumplir con los requisitos exigidos por la normativa autonómica de ejercicio de la actividad y fuente de renta, y se compromete al mantenimiento de esta al menos cinco años.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

La redacción vigente del beneficio alegado es el siguiente:



“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 existisquen descendents o adoptats, a favor del cònjuge, dels pares o adoptants, s'aplicarà a la base imposable una reducció del 99 per 100 del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o al negoci, sempre que es mantinga per l'adquirent en activitat durant un període de cinc anys a partir de la donació, llevat que el donatari morira dins d'aquest període.

En el cas de no complir-se el termini de permanència en activitat a què es refereix el paràgraf anterior, haurà d'abonar-se 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 reducció serà aplicable sempre que concórreguen els següents requisits:

- a) Que l'activitat s'exercisca pel donant 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 tindran en compte, sempre que es complisquen les condicions en cada cas establides, totes aquelles remuneracions que deriven de les participacions del donant que gaudisquen de reducció conforme al que s'estableix en l'apartat 5é d'aquest article.*

Quan un mateix donant exercisca dues o més activitats de manera habitual, personal i directa, la reducció aconseguirà tots els béns i drets afectes a aquestes, considerant-se que la seua major font de renda a aquest efecte està determinada pel conjunt dels rendiments de totes elles.

“4.º) 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 99 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 concurren 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 5.º de este artículo.*

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 cas que el donant estiga jubilat de l'activitat de l'empresa o negoci en el moment de la donació, els requisits als quals fan referència les lletres anteriors s'hauran de complir pel donatari, aplicant-se la reducció únicament al que complisca aquests requisits. Si, en el moment de la jubilació, el donant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable serà la general del 99 per 100, i serà del 90 per 100 si, en aquell moment, el donant tinguera entre 60 i 64 anys complits."

D'acord amb l'escrit, el consultant pretén, doncs, donar la farmàcia a una comunitat de béns constituïda per ell mateix i el seu fill al 50 per cent. L'article 1669 del Codi Civil disposa que no tindran personalitat jurídica les societats els pactes de les quals es mantinguen secrets entre els socis, i en què cadascun d'aquests contracte en el seu propi nom amb els tercers i que aquesta classe de societats es regirà per les disposicions relatives a la comunitat de béns. Encara que ha sigut objecte d'un ampli debat doctrinal, l'opinió majoritària considera que per a reconèixer personalitat jurídica a les societats civils amb forma civil basta la mera publicitat del fet, que existeix quan comencen a exercitar-se activitats socials en nom de la societat constituïda d'acord amb un contracte. Aquest plantejament és reconegut també per la DGRN (14-2-2001).

En funció de l'anterior, caldria distingir dos pressupòsits:

a) Que la comunitat de béns constituïda pel consultant i el seu fill actue en qualitat de titular dominical de l'oficina de farmàcia i en el seu propi nom, és a dir, amb personalitat jurídica pròpia. Atés que el benefici preveu la seua aplicabilitat exclusivament a les donacions realitzades a favor del cònjuge, descendents o adoptats, o, quan no existisquen descendents o adoptats, a favor del cònjuge, dels pares o

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 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 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos."

De acuerdo con el escrito, el consultante pretende, pues, donar la farmacia a una comunidad de bienes constituída por el mismo y su hijo al 50 por ciento. El artículo 1669 del Código Civil dispone que no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros y que esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes. Aunque ha sido objeto de un amplio debate doctrinal, la opinión mayoritaria considera que para reconocer personalidad jurídica a las sociedades civiles con forma civil basta la mera publicitat del hecho, que existe cuando comienzan a ejercitarse actividades sociales en nombre de la sociedad constituída de acuerdo con un contrato. Este planteamiento es reconocido también por la DGRN (14-2-2001).

En función de lo anterior, cabría distinguir dos presupuestos:

a) Que la comunidad de bienes constituída por el consultante y su hijo actúe en calidad de titular dominical de la oficina de farmacia y en su propio nombre, es decir, con personalidad jurídica propia. Dado que el beneficio prevé su aplicabilidad exclusivamente a las donaciones realizadas a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, ello no daría



adoptants, això no donaria dret a l'aplicació de la reducció. No obstant això, aquest supòsit resulta inviable d'acord amb l'article 103.4 de la Llei 14/1986, de 25 d'abril, general de sanitat, i dels mateixos Estatuts del Col·legi Oficial de Farmacèutics de València aprovats mitjançant Resolució de 4 de novembre de 2009, del director general de Justícia i Menor de la Conselleria de Justícia i Administracions Públiques, per la qual es resol inscriure la modificació dels Estatuts del Col·legi Oficial de Farmacèutics de València i es disposa la seua publicació en el *Diari Oficial de la Comunitat Valenciana* (art. 11.2), que disposen que només els farmacèutics col·legiats que siguen persones físiques podran ser titulars i propietaris o copropietaris, amb títols fidedignes, d'oficines de farmàcia legalment establides i que aquests titulars propietaris, adjunts, substituïts i regents d'una oficina de farmàcia exerciran personalment en ella la seua professió, i no podran participar en la titularitat-propietat de cap altra.

b) Si la comunitat de béns no adquirira personalitat jurídica, ens trobaríem davant una comunitat de béns d'entre les previstes en els articles 392 i següents del Codi Civil i, en conseqüència, la propietat d'aquesta pertanyerà en proindivís al consultant i el seu fill, supòsit sí permès per la normativa sectorial.

A pesar que el consultant expressa la seua intenció de donar la farmàcia a la comunitat de béns, s'ha de portar a col·lació el principi de qualificació en matèria tributària que disposa que les obligacions tributàries s'exigiran conformement a la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci realitzat, siga quina siga la forma o denominació que els interessats li hagen donat, i prescindint dels defectes que puguen afectar la seua validesa (art. 13 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària). Atenent el fet que el consultant mantindrà la titularitat d'un 50 per

derecho a la aplicación de la reducción. No obstante, este supuesto resulta inviable de acuerdo con el artículo 103.4 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, y de los propios Estatutos del Colegio Oficial de Farmacéuticos de Valencia aprobados mediante Resolución de 4 de noviembre de 2009, del Director General de Justicia y Menor de la Conselleria de Justicia y Administraciones Públicas, por la que se resuelve inscribir la modificación de los Estatutos del Colegio Oficial de Farmacéuticos de Valencia y se dispone su publicación en el Diari Oficial de la Comunitat Valenciana (art. 11.2), que disponen que solo los farmacéuticos colegiados que sean personas físicas podrán ser titulares y propietarios o copropietarios, con títulos fidedignos, de oficinas de farmacia legalmente establecidas y que dichos titulares propietarios, adjuntos, sustitutos y regentes de una oficina de farmacia ejercerán personalmente en ella su profesión, no pudiendo participar en la titularidad-propiedad de ninguna otra.

b) Si la comunidad de bienes no adquiriere personalidad jurídica, nos encontraríamos ante una comunidad de bienes de entre las contempladas en los artículos 392 y siguientes del Código Civil y, en consecuencia, la propiedad de la misma pertenecerá en pro indiviso al consultante y su hijo, supuesto sí permitido por la normativa sectorial.

A pesar de que el consultante expresa su intención de donar la farmacia a la comunidad de bienes, cabe traer a colación el principio de calificación en materia tributaria que dispone que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez (art.13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Atendiendo el hecho de que el consultante va a mantener la titularidad de un 50



cent de la farmàcia, es podria qualificar fiscalment l'operació com una donació de la meitat de l'oficina de farmàcia en la qual el subjecte passiu serà el fill donatari.

El benefici fiscal de l'article Deu Bis persegueix afavorir la transmissió intergeneracional en favor de persones físiques del nucli familiar dels elements patrimonials afectes a l'activitat empresarial entesa aquesta de manera global, és a dir com a activitat econòmica considerada de manera unitària. La dicció literal de la norma: "En els casos de transmissions d'una empresa individual o d'un negoci professional" no deixa lloc a dubtes sobre aquesta conclusió.

Si bé no existeix una definició jurídica del terme empresa, la continguda en el Diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola de la Llengua defineix aquest concepte com una: "Unitat d'organització dedicada a activitats industrials, mercantils o de prestació de serveis amb fins lucratiu." Aquesta consideració de l'empresa com un conjunt de béns i drets que actuen amb una unitat de propòsit, la d'intervindre en la producció o distribució de béns o serveis, constitueix un requisit perquè aquesta pugui operar d'una manera autònoma com una explotació econòmica.

Aquesta transmissió, parcial i indeterminada, no permet deduir que haja adquirit la titularitat d'un conjunt de béns i drets capaços d'operar independentment com una empresa. Així mateix, sense perjudici que estatutàriament una oficina de farmàcia pugui ser de titularitat de més d'un col·legiat, no per això estarem parlant d'oficines de farmàcia diferents. Tot això ens porta a concloure que en el supòsit de la consulta s'incompleix el requisit constitutiu del dret a la reducció.

por ciento de la farmacia, cabría calificar fiscalmente la operación como una donación de la mitad de la oficina de farmacia en la que el sujeto pasivo será el hijo donatario.

El beneficio fiscal del artículo Diez Bis persigue favorecer la transmisión intergeneracional en favor de personas físicas del núcleo familiar de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial entendida esta de forma global, es decir como actividad económica unitariamente considerada. La dicción literal de la norma: "En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional" no deja lugar a dudas sobre tal conclusión.

Si bien no existe una definición jurídica del término empresa, la contenida en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define tal concepto como una: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos." Esa consideración de la empresa como un conjunto de bienes y derechos que actúan con una unidad de propósito, la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, constituye un requisito para que esta pueda operar de una manera autónoma como una explotación económica.

Esta transmisión, parcial e indeterminada, no permite deducir que haya adquirido la titularidad de un conjunto de bienes y derechos capaces de operar independientemente como una empresa. Asimismo, sin perjuicio de que estatutariamente una oficina de farmacia pueda ser de titularidad de más de un colegiado, no por ello estaremos hablando de oficinas de farmacia diferentes. Todo ello nos lleva a concluir que en el supuesto de la consulta se incumple el requisito constitutivo del derecho a la reducción.



En conseqüència, d'acord amb les manifestacions incloses en l'escrit de consulta no pertocaria l'aplicació al supòsit concret de la reducció de l'article deu bis 4t) de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits.

El que li comuniquem amb efectes vinculants, conforme al que es disposa en l'apartat 1 de l'article 89 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En consecuencia, de acuerdo con las manifestaciones incluidas en el escrito de consulta no procedería la aplicación al supuesto concreto de la reducción del artículo Diez. Bis 4º) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.