

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC052898

DGT: 17-11-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3103/2014

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos que no constituyen incremento de patrimonio.** *Transmisiones lucrativas de empresas o participaciones exentas del ISD.* Para la aplicación del art. 33.3 c) Ley 35/2006 (Ley IRPF) y consiguiente inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante, son irrelevantes los requisitos que establezca la normativa autonómica respecto del ISD, siempre que, eso sí, se cumplan los requisitos a las que se refiere el art. 20.6 Ley 29/1987 (Ley ISD). Así las cosas, si en la escritura pública de donación los donatarios asumen el compromiso de permanencia establecido por la legislación estatal -aunque para la aplicación de la reducción andaluza, que es la que les resulta aplicable, sea suficiente con un quinquenio- no habría problema para la efectividad para el donante de lo previsto en el art. 33.3 c) Ley 35/2006 (Ley IRPF).

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.3 c).

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.6.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 48.1.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Donación de farmacia a hijos que constituyen Comunidad de bienes antes de la transmisión. El local donde se ejerce la actividad, sito en Jaén, se arrendaría a la Comunidad de Bienes con posterioridad.

**Cuestión planteada:**

Si al aplicarse la reducción establecida por la normativa andaluza sería de aplicación la norma del artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006 y, alternativamente, en caso de que no procediera, si los donatarios podrían ajustarse a la normativa estatal para poder aplicar la norma citada. Si plantearía problema para la procedencia de la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 la previa constitución de la Comunidad de Bienes entre los donatarios; en caso contrario, posibilidad de donación de la farmacia por partes iguales y constitución simultánea de la Comunidad mencionada. Si gozaría de la reducción establecida en el art. 20.6 la donación de la oficina de farmacia excluyendo el local afecto a la actividad.

**Contestación:**

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

Con carácter previo y por su trascendencia para la contestación de dichas cuestiones, es preciso analizar la efectividad en el ámbito territorial de una determinada Comunidad Autónoma de la normativa estatal o autonómica en los supuestos de las reducciones establecidas en la legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en particular, de la que aquí nos ocupa, es decir, la establecida en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto.

El artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, determina lo siguiente en su letra a):

“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible. Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las “mortis causa”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.”

Es decir, además de crear reducciones propias, las Comunidades Autónomas pueden regular las del Estado; pero en este caso, sólo pueden mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorarlas, pero nunca empeorarlas. Por lo tanto, las reducciones reguladas por la normativa del Estado constituyen un límite mínimo de las reducciones aplicables a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que ninguna norma de las Comunidades Autónomas pueda reducir su alcance, el cual sólo puede ser ampliado; y ello, por diversas vías, tales como el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a ella o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En tal caso, las reducciones mejoradas sustituyen a las del Estado.

En el caso que nos ocupa, la reducción que establece el artículo 21.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, mejora la establecida por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 tanto en el plazo de mantenimiento –que de diez años pasa a ser de cinco- y el porcentaje de reducción, que se eleva del 95 al 99%. No hay, por tanto, quebrantamiento de ese límite mínimo a que antes nos referíamos sino que, por el contrario, se produce una mejora en ambos casos y, en consecuencia, conforme establece el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009 la normativa estatal queda sustituida, en este punto, por la normativa autonómica.

Ahora bien, tal y como ha señalado este Centro Directivo en anteriores consultas, para la aplicación del artículo 33.3.c) 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) y consiguiente inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante, son irrelevantes los requisitos que establezca la normativa autonómica, siempre que, eso sí, se cumplan los requisitos a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

En definitiva y contestando a la primera cuestión planteada, si en la escritura pública de donación los donatarios asumen el compromiso de permanencia establecido por la legislación estatal –aunque para la aplicación de la reducción andaluza sea suficiente con un quinquenio- no habría problema para la efectividad para el donante de lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006.

Pasando a las dos otras cuestiones planteadas, cabe recordar que el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“En los casos de 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 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 concurren 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 viniera 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 ese 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 el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Si no existe obstáculo a tal efecto en la legislación farmacéutica, tampoco se aprecia, para la efectividad de la reducción, en el hecho de que los donatarios hayan constituido previamente una Comunidad de Bienes al objeto de explotar la actividad. En cualquier caso, cada uno de ellos, individualmente considerado, habrá de desarrollar la actividad y tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial durante el plazo legal.

Por último, cabe 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. Consiguientemente, la actividad económica subsiste, como tal, aunque el inmueble donde se desarrolle -en este caso, el local donde se ejerce la actividad de farmacia- pueda ser de titularidad distinta del empresario o profesional, máxime si, como resulta del escrito de consulta, se prevé su arrendamiento posterior a la Comunidad de Bienes y, por ende, a los donatarios de la farmacia.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.