

NÚMERO DE CONSULTA: 2/2018

FECHA ENTRADA: 14/05/2018

FECHA SALIDA: 27/06/2018

NORMATIVA: Artículo 19 quáter del Dec. Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

DESCRIPCIÓN-HECHOS:

La consultante expone en su escrito los siguientes antecedentes:

1. Dos hermanos desean donar 120.000 euros cada uno a dos donatarios, hijos y sobrinos respectivamente de los donantes.
2. Los donatarios recibirán cada uno 120.000 euros, que destinarían íntegramente a la constitución de una empresa.
3. Pretenden acogerse a la reducción del 95% de la base imponible del importe de la donación para obtener la base liquidable según el artículo 19 quáter de la Ley del Principado de Asturias 7/2017, de 30 de junio.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación de la operación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si cada uno de los donantes puede donar 120.000 euros a los donatarios, recibiendo cada uno de ellos 120.000 euros, destinándolos íntegramente a la constitución de una empresa.
2. Si la empresa en cuestión puede ser una Comunidad de Bienes constituida por los donatarios.
3. En caso de no admitir la Comunidad de Bienes, si sería válida la constitución de una Sociedad Limitada.
4. Si no se admite la Comunidad de Bienes ni la Sociedad Limitada para acogerse a la reducción del artículo 19 quáter, indicar las condiciones necesarias para la aplicación.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas. Conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las cuestiones planteadas se refieren todas ellas a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 19. quáter del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, que establece lo siguiente:

«Artículo 19 quáter. Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.

1. Cuando en la base imponible de una adquisición inter vivos esté incluido cualquier tipo de bien o bienes que vayan a ser destinados íntegramente a la constitución, ampliación o adquisición en su totalidad de una empresa o de un negocio profesional, o bien a la participación en su constitución siempre, en este caso, que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco, para obtener la base liquidable

se aplicará en la base imponible una reducción propia del 95 por ciento del valor de los citados bienes, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio en el Principado de Asturias.

b) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.

c) Que la donación esté en todo caso formalizada en documento público antes de que expire el plazo de autoliquidación del impuesto, y se haga constar de manera expresa que, si es dinero, se destinará por parte del donatario exclusivamente a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional, y, si es un bien de otra naturaleza, se afecte a esa actividad.

d) Que la constitución, ampliación o adquisición de la empresa o negocio profesional se lleven a cabo en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de formalización de la donación. En caso de haber varias escrituras de donación, el plazo se computará desde la fecha de la primera.

e) Que la empresa o el negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A los efectos de la presente reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas y que la empresa o negocio profesional constituidos, ampliados o adquiridos contraten, en régimen laboral, a jornada completa y por un año como mínimo, al menos a un trabajador distinto del contribuyente al que se aplique la reducción, sin que resulte suficiente con que se lleve a cabo la mera contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

f) Que la empresa o el negocio profesional, constituidos, ampliados o adquiridos como consecuencia de la donación mantenga su domicilio fiscal y el empleo en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.

g) Que el donatario esté o cause alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal y que su patrimonio no sea superior a 402.678,11 euros, con exclusión de la vivienda habitual, a la fecha de la donación.

2. La base máxima de la reducción será de 120.000 euros. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con una discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros.

3. En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes relacionados en el apartado 1 de este artículo, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.

4. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.»

En lo que respecta a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, si resulta posible donar 120.000 euros a cada uno de los donatarios, cabe indicar que el texto de la norma autonómica no limita en modo alguno el importe de la donación, únicamente limita la base máxima sobre la que, en su caso, resultaría aplicable el beneficio fiscal. Es decir, para donaciones de hasta 120.000 euros, la base máxima sobre la que se aplicará la reducción coincidirá con el importe de lo donado, mientras que en el caso de donaciones de más de 120.000 euros, la reducción se aplicará sobre 120.000 euros. En el supuesto planteado, en la medida en que cada donatario recibe 120.000 euros, este importe será la base de la reducción para cada uno de los donatarios en caso de cumplirse los restantes requisitos establecidos en la normativa.

Las restantes cuestiones planteadas (puntos 2 a 4) se refieren a la interpretación que ha de darse al concepto de “empresa o negocio profesional” a los efectos de la aplicación del beneficio fiscal.

Ni la normativa autonómica ni tampoco la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, definen lo que debe entenderse por empresa o negocio profesional. Ello provoca que para delimitar el alcance del beneficio fiscal debamos acudir a otras normas tributarias estatales así como a la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administración Pública.

En concreto, a las reducciones análogas previstas en la normativa estatal les resultan de aplicación las reglas previstas en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, y sin perjuicio de la naturaleza jurídica privada de sociedades civiles y comunidades de bienes, estos impuestos prescinden de la forma jurídica para tratar a socios y comuneros como empresarios, a quienes se atribuyen los rendimientos de la actividad, y quienes han de cumplir los requisitos del empresario individual para acceder a sus beneficios fiscales. En concreto:

- El artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio establece la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades. También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior".

Consecuentemente, estarán exentos los bienes y derechos privativos y gananciales afectos a la actividad siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su “principal fuente de renta”, es decir, que los rendimientos netos de dicha actividad constituyan al menos el 50% de la base imponible por el IRPF del profesional, tal y como establece el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (CV 2541/2010, de 24 de noviembre).

- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace tributar a cada socio o comunero por el régimen de atribución de rentas (Sección 2ª del Título X: Regímenes especiales). Nuevamente, esta norma está reflejando la condición de empresarios de los comuneros.
- También en el ámbito del IRPF, en el caso de transmisiones patrimoniales realizadas por entidades sin personalidad jurídica, el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 16 de abril de 1998), imputa las ganancias obtenidas a cada socio persona física en proporción a su cuota de participación.

Teniendo en cuenta los citados antecedentes y atendiendo a un criterio de seguridad jurídica, se entiende que la reducción propia del Principado de Asturias atribuye a las comunidades de bienes el mismo tratamiento fiscal que otras figuras tributarias y que, en conclusión resultará de aplicación a los comuneros el régimen de los restantes empresarios, en lo relativo a la reducción del impuesto.

Igualmente resultaría de aplicación el beneficio fiscal a la constitución de una Sociedad Limitada siempre y cuando se cumpliesen las restantes condiciones exigidas en la normativa autonómica. Las Sociedades de Responsabilidad Limitada son un tipo de empresa con personalidad jurídica regulada en nuestro ordenamiento jurídico y más concretamente, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio y como tal, en la medida en que se respeten las restantes condiciones de la reducción resultará aplicable a las mismas el beneficio fiscal referido.

