

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

|                       |   |
|-----------------------|---|
| <b>Nº de consulta</b> | V0059-23  |
| <b>Órgano</b>         | SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  |
| <b>Fecha salida</b>   | 17/01/2023  |
| <b>Normativa</b>      | LIRPF, Ley 35/2006, Art. 28 y 33.<br>LISD, Ley 29/1987, Art. 3, 5, 29 y 59.<br>LIVA, Ley 37/1992, Art. 4, 5 y 7.<br>TRLITPAJD, Real Decreto Legislativo 1/1993, Art. 7, 8, 10, 11 y 31. |

**Descripción de hechos** Los consultantes son un matrimonio mayor de 65 años y sus dos hijas. El matrimonio es copropietario de una oficina de farmacia, ejerciendo la actividad económica mediante una comunidad de bienes. El matrimonio tiene intención de realizar una donación remuneratoria a favor de sus hijas, por la cual ceden la oficina de farmacia a sus dos hijas a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior al valor de mercado de la oficina de farmacia.

**Cuestión planteada** Tributación de la operación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Contestación completa** 1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que: "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las comunidades de bienes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

Segundo.- El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.

“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta

Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.”.

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por el empresario o profesional sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Tercero.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión los elementos afectos a la actividad de farmacia de la comunidad de bienes en la que participan los consultantes.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión de una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompañe de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

2.) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En primer lugar, el matrimonio señala la intención de realizar una donación remuneratoria en favor de sus hijas, quienes deberán entregarles una renta vitalicia. Ahora bien, procede calificar correctamente el negocio jurídico a realizar antes de analizar su tributación, conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

«Artículo 13. Calificación.

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.»

El Código Civil dedica un único artículo, el artículo 619, a las donaciones remuneratorias y a las donaciones onerosas.

«Artículo 619.

Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.»

Ahora bien, la primera parte del precepto se refiere a las donaciones remuneratorias, dedicándose el último inciso a las donaciones onerosas.

Por tanto, conforme al precepto transcrito y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 181/1995, de 9 de marzo de 1995, recurso de casación 3351/1991; ROJ: STS 1379/1995; y Sentencia de 14 de junio de 2006, recurso de casación 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006) la donación remuneratoria «opera para recompensar al donatario servicios, asistencias y actividades

realizadas, tanto pasadas como presentes y continuadas, en beneficio del donante. El agradecimiento de este es la causa que motiva la cesión sin precio alguno de bienes que realiza».

Por otra parte, el Tribunal Supremo (STS 296/1999, de 9 de abril de 1999, recurso de casación 2886/1994; ROJ: STS 2332/1999; STS 1104/2004, de 23 de noviembre de 2004, recurso de casación 1887/1998; ROJ: STS 7603/2004) se refiere a la donación onerosa –también llamada modal o con carga– en los siguientes términos: «[l]a correcta calificación como donación modal implica la imposición al beneficiario el cumplimiento de una obligación (sentencia de 6 de abril de 1999); el modo o carga puede consistir en cualquier tipo de conducta, incluso la no evaluable económicamente», no obstante, «esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exigible y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario».

En consecuencia, en la medida que el matrimonio impondrá a sus hijas la obligación de satisfacerles una renta vitalicia por un valor actualizado inferior al de la oficina de farmacia, esta renta vitalicia constituye una carga consecuencia de la donación, y no la donación es consecuencia de los servicios o asistencias realizadas por las hijas, por tanto se trata de una donación onerosa, y no de una donación remuneratoria como se indica en el supuesto objeto de consulta.

Con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD–, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, los artículos 7.1.A), 7.1.B) 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993) –en adelante TRLITPAJD– se refieren al hecho imponible en los siguientes términos:

«Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

[...]

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

En relación con los sujetos pasivos del ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, las letras a) y g) del artículo 8 del TRLITPAJD establece:

«Artículo 8.

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.

[...]

g) En la constitución de pensiones, el pensionista.

[...]»

El artículo 10.2.f) del TRLITPAJD establece:

«Artículo 10.

[...]

2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

[...]

f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

[...].»

Con relación a la cuantificación de la obligación tributaria, el artículo 11.1 del TRLITPAJD establece:

«Artículo 11.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributarán, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley.

b) El 1 por 100, si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

[...].»

Por último, respecto al gravamen por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, los apartados 1 y 2 del artículo 31 del TRLITPAJD determinan lo siguiente:

«Artículo 31.

1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

[...].»

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD–, los artículos 3.1.b) y 5.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD– establecen:

«Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

[...]

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».

[...].»

«Artículo 5. Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

[...]

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

[...]».

De otra parte, respecto a las donaciones onerosas el artículo 29 de la LISD y el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1991) –en adelante RISD– establecen:

«Artículo 29. Donaciones especiales.

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias (sic) tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia.»

«Art. 59. Donaciones onerosas y remuneratorias.

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, tributarán como donación por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos en la forma establecida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

De la aplicación de los preceptos transcritos, procede contestar a la cuestión planteada en los siguientes términos:

La operación que pretenden realizar los consultantes es una donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor. Se trata, en definitiva, de un negocio jurídico a título gratuito, aun cuando las donatarias vengas obligadas a satisfacer una carga, y ello porque no reviste las condiciones esenciales de la contraprestación típicas de los negocios jurídicos onerosos, ahora bien, la condición de negocio jurídico gratuito no impide que produzca un efecto oneroso, este es, la disminución del valor de lo donado en el importe de la carga modal.

En consecuencia, la donación onerosa estará sujeta, tanto al ITP y AJD, por la parte que produzca un efecto oneroso, esto es, la parte del valor concurrente de lo donado y la carga impuesta a las donatarias, como al ISD, por la parte que se repute como donación, es decir, la parte del valor de lo donado que exceda de la carga impuesta a las donatarias.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En primer lugar, en relación con el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, se produce una permuta de bienes o derechos, debiendo distinguir la tributación de las cesionarias de los bienes o derechos y la de los cedentes, estos último en cuanto que adquieren una renta vitalicia.

Las hijas adquieren la oficina de farmacia, la sujeción de esta adquisición, en principio, se produce conforme al artículo 7.1.A) del TRLITPAJD antes transcrito; no obstante, el mismo texto refundido, en su artículo 7.5, prevé la no sujeción de las transmisiones onerosas de bienes o derechos «cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». Por tanto, la sujeción de la transmisión de la oficina de farmacia se producirá cuando la misma esté no sujeta al IVA, o sujeta pero exenta, en caso contrario, es decir, si la transmisión está sujeta al IVA, estará no sujeta al ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Si la transmisión de la oficina de farmacia estuviese sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, la base imponible estará constituida por el valor de la oficina de farmacia coincidente con el valor de la carga impuesta a las hijas. Estando éstas –las hijas adquirentes– obligadas al pago del impuesto conforme al artículo 8.a); las cuales aplicarán, conforme al artículo 11.1.a) del TRLITPAJD, el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente y, en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles, en la parte coincidente con el valor de la carga que se les haya impuesto en la donación onerosa.

De otra parte, si la transmisión de la oficina de farmacia estuviese no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, cabe plantear la posibilidad de que esté sujeta a la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto. Hay que distinguir la cuota fija y la cuota variable, a las que se refieren el artículo 31 del TRLITPAJD en sus apartados 1 y 2, respectivamente. Por un lado, la cuota fija –0,30 euros por pliego o 0,15 euros por

folio– del artículo 31.1 resultaría exigible por la mera elevación a público del negocio jurídico. Por otra parte, la exigibilidad de la cuota variable se producirá si concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

1. Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.
2. Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
3. Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial –actualmente, Oficina Española de Patentes y Marcas– y de Bienes Muebles.
4. No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

No obstante, en la medida en que la mera titularidad de las oficinas de farmacia no acceden al Registro de Bienes Muebles, no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD.

Finalmente, para el matrimonio –transmitentes de la oficina de farmacia y, simultáneamente, adquirentes de la renta vitalicia– se produce el hecho imponible constitución de pensión, previsto en el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD antes transcrito. Estando obligados al pago del impuesto, a título de contribuyentes, por su condición de pensionistas, conforme al artículo 8.g) del texto refundido. La base imponible del impuesto vendrá determinada por la aplicación de la regla especial del artículo 10.2.f) del TRLITPAJD, esto es, mediante la capitalización de la renta vitalicia «al interés básico del Banco de España –actualmente, interés legal– y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista», dichas reglas están previstas en el artículo 10.2.a) del texto refundido, antes transcrito. A la base imponible así obtenida, se aplicará el tipo de gravamen del 1 por ciento, previsto en el artículo 11.1.b) del TRLITPAJD transcrito anteriormente.

#### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En primer lugar, en relación con el ISD se produce el hecho imponible «adquisición de bienes y derechos por donación», previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD antes transcrito, como consecuencia de la donación onerosa del matrimonio a favor de sus hijas, adquiriendo éstas la condición de contribuyentes por el artículo 5.b) de la LISD.

Ahora bien, habrá que estar a las reglas especiales previstas para las donaciones onerosas en los artículos 29 de la LISD y 59 del RISD antes transcritos. Por tanto, para cada una de las hijas, la base imponible del ISD vendrá determinada por la mitad del valor real de la oficina de farmacia en la parte que exceda del valor de la renta vitalicia calculado conforme a la normativa del ITP y AJD.

A la base imponible, así determinada, le resultarán de aplicación el resto de preceptos previstos para la determinación de la cuota tributaria.

#### CONCLUSIONES:

Primera: La operación que pretenden realizar los consultantes es una donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor.

Segunda: La donación onerosa estará sujeta, tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la parte que produzca un efecto oneroso, esto es, la parte del valor concurrente de lo donado y la carga impuesta a las donatarias, como al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la parte que se reputa como donación, es decir, la parte del valor de lo donado que exceda de la carga impuesta a las donatarias.

Tercera: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la transmisión de la oficina de farmacia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en tanto esté no sujeta, o sujeta pero exenta, al Impuesto sobre el Valor Añadido. El impuesto deberá ser satisfecho por las hijas, adquirentes, aplicando el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, o en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles, en la parte coincidente con el valor de la carga que se les haya impuesto en la donación onerosa.

Cuarta: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales. Si la transmisión de la oficina de farmacia está no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la elevación a público de la transmisión de la oficina de farmacia determinará la exigibilidad de la cuota fija, pero no de la cuota gradual en la medida que no se cumplen, simultáneamente, todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

Quinta: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una renta vitalicia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Son contribuyentes del impuesto los padres, por su condición de pensionistas. La base imponible vendrá determinada por la aplicación de las reglas del usufructo al

capital resultante de capitalizar la renta vitalicia al interés básico del Banco —actualmente, interés legal—. La cuota tributaria resultará de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 1 por ciento.

Sexta: En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las hijas —donatarias— se produce el hecho imponible adquisición de bienes y derechos por donación, convirtiéndose en contribuyentes del impuesto. La base imponible se determinará, para cada una de las dos hijas, por la mitad del valor real de la oficina de farmacia en la parte que exceda del valor de la renta vitalicia calculado conforme a la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A la base imponible, así determinada, le resultarán de aplicación el resto de preceptos previstos para la determinación de la cuota tributaria.

### 3). Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) —en adelante LIRPF—. En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a éste último.

Estos rendimientos de actividades económicas se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual “para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, su transmisión generará en los transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en el artículo 35 para las transmisiones a título oneroso y en el artículo 36 para las transmisiones a título lucrativo.

Por su parte, dado que nos encontramos ante una donación onerosa en la que se satisface una cantidad inferior al valor de lo donado a través de una renta vitalicia, el cálculo de la ganancia que corresponda a la parte de cada uno de los elementos transmitidos con efecto oneroso deberá tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 37.1.j) de la LIRPF, que establece lo siguiente:

“j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.”

Por otro lado, en relación con la parte de cada uno de los elementos patrimoniales que se repute como donación, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que:

“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.”

El antes reproducido apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión “*inter vivos*”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención a la que antes se ha hecho referencia regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal



y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de la transmisión de la parte de cada uno de los elementos patrimoniales afectos que se dona, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

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.