

TRIBUTACIÓN TRANSMISIÓN NEGOCIO. INMOVILIZADO INTANGIBLE.

En relación con la transmisión del negocio y su calificación a efectos de IRPF, entendemos que hay que distinguir entre las existencias y el inmovilizado, de tal manera que la transmisión de las primeras tendría la consideración de rendimientos de actividades económicas, mientras que la transmisión del inmovilizado tendría la consideración de ganancia o pérdida patrimonial.

En relación con las existencias, su transmisión generará rendimientos de actividades económicas, tal y como establece el artículo 27 de la LIRPF. En este sentido, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF, los rendimientos de actividades económicas que se obtengan en la transmisión de las existencias formarán parte de la base imponible general debiéndose integrar conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la LIRPF.

En relación con la transmisión de los elementos de inmovilizado, tanto de carácter material como intangible, las rentas generadas en su transmisión no formarán parte de los rendimientos de actividades económicas. En este sentido, el artículo 28.2 de la LIRPF viene a disponer:

“2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.”

Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial generada en la transmisión de los elementos de inmovilizado se calculará por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, conforme a lo establecido en el artículo 34 de la LIRPF. Estos valores se encuentran definidos en los artículos 35 y siguientes:

“Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

En este mismo sentido, el artículo 37.1.n) LIRPF viene a disponer, en las reglas especiales de valoración, que:

“n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor”.

En este sentido, el artículo 40 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto:

“1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso

la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.”

Por tanto, consideramos que, por la transmisión de los elementos de inmovilizado intangible que integren el negocio, se generaría una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá calcularse por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, que se correspondería con el importe real por el que se enajena los citados elementos integrantes del negocio, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso entendemos que se tomaría éste.

Siendo así la ganancia o pérdida patrimonial generada en la transmisión de los elementos de inmovilizado formarán parte de la base imponible del ahorro, conforme a lo dispuesto en el artículo 47.b) de la LIRPF.

Sobre la tributación en IRPF de la transmisión de un negocio, la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos N°V1615-14, de 23 de junio de 2014:

“(…)

En términos generales, y antes de entrar en la consideración del caso específico consultado, el análisis de la tributación de la **transmisión de la oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado**. Por lo que respecta a las primeras, **su 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 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”.

En este sentido, si bien entendemos que ese Fondo de Comercio o cartera de clientes no se encuentran reconocidos en la contabilidad de la actividad (dado que se ha generado y no adquirido), entendemos que estaríamos ante lo que la normativa contable considera como inmovilizado intangible. Siendo así, su transmisión generaría una ganancia patrimonial por la parte del precio de transmisión que se le pueda atribuir del total, sin tener valor de adquisición.

Por tanto, entendemos que, si la totalidad de los elementos transmitidos tienen la consideración de inmovilizado intangible, la ganancia patrimonial obtenida, calculada conforme a las reglas expuestas, iría a la base imponible del ahorro.

En cuanto a la imputación de la ganancia patrimonial, deberá imputarse al ejercicio de transmisión, salvo que se opte por el criterio de operaciones a plazos, en cuyo caso de imputarán a medida que sean exigibles los cobros.

Salvo mejor opinión

