NÚMERO DE CONSULTA: V0002-10

ÓRGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 21/10/2010

NORMATIVA: Artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 25 y 32.2.a), 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. Artículo Diez. Dos de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

En el año 2009, falleció en Valencia don XXX, viudo y sin hijos. El referido causante ordenó en testamento, el legado de un 30% y un 25% de una partida sita en Onteniente, a favor de sus dos sobrinos carnales. El resto de los adjudicatarios por legado son sobrinos de la esposa del causante.

Hasta la fecha de fallecimiento, el causante ejerció la actividad agrícola de forma habitual, personal y directa, no constituyendo dicha actividad su principal fuente de renta.

CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Resulta de aplicación la reducción del 95 por 100 regulada en el artículo Diez. Dos. 1º) de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat?

CONTESTACIÓN COMPLETA:

Para contestar la cuestión planteada resulta necesario, en primer lugar, determinar la naturaleza del hecho imponible, para, después, establecer la normativa tributaria, estatal y autonómica, aplicable al supuesto de hecho.

El supuesto de hecho descrito en el escrito de consulta, se trata de una adquisición mortis causa, quedando sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en virtud del cual: *"Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.(…)".*

Al ser el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un tributo cedido a la Comunitat Valenciana, y tratarse de una adquisición mortis causa, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 y 32.2.a), 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, resultará aplicable a los herederos residentes en España, además de la Ley estatal 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la *Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos*, en su redacción dada por la *Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat*.

Una vez determinada la naturaleza del hecho imponible y la normativa aplicable, por lo que respecta a la cuestión planteada por el interesado, en su escrito de consulta, en el que se cuestiona si resulta aplicable, al caso planteado, la reducción del 95% prevista en el artículo Diez. Dos.1º de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, el mencionado precepto legal establece que:

"Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones mortis causa resultarán aplicables las siguientes reducciones:

(…) Dos. Por circunstancias propias de la Comunidad Valenciana, y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las Leyes especiales:

1º) En el supuesto de transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del causante la base imponible del impuesto se reducirá en el 95 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos: 1) Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante; 2) Que el causante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa; 3) Que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción a la que se refiere el párrafo anterior resultará aplicable, siempre que se den los requisitos indicados en el mismo, a las adquisiciones efectuadas por los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho, igualmente, a la citada reducción.

También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge sobreviviente, por la parte en que resulte adjudicatario de aquéllos con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En tal caso, los requisitos a los que hacen referencia los números 1), 2) y 3) anteriores se habrán de cumplir por el cónyuge adjudicatario.

En el caso de que el causante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola en el momento de su fallecimiento, dicha actividad deberá haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes o adoptados. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge, descendientes o adoptados que ejerzan la actividad y que cumplan los demás requisitos establecidos con carácter general, y por la parte en que resulten adjudicatarios en la herencia con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 95 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

En caso de no cumplirse el requisito al que se refiere el apartado 3) del primer párrafo anterior deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora.(…)"

Del precepto reproducido, se deduce que la aplicación de la reducción autonómica en cuestión exige el cumplimiento en el momento del devengo, esto es, a fecha de fallecimiento del causante, el 22 de noviembre de 2009, de dos requisitos en el causante (ejercicio de la actividad agrícola y porcentaje de ingresos procedentes de tal actividad), y dos requisitos en el adquirente (parentesco con el causante y permanencia patrimonial).

En relación a los dos primeros, según manifestación expresa prevista en el escrito de consulta, por una parte, la actividad agrícola no constituía la principal fuente de renta del causante, y por otra, el causante, ejerció dicha actividad de forma habitual, personal y directa, hasta la fecha de su fallecimiento. Por tanto, y de conformidad con lo manifestado por el interesado en el escrito de consulta, sí se cumplirían los dos primeros requisitos previstos en el precepto transcrito. En cualquier caso, a los efectos de determinar cuándo una actividad agrícola se desarrolla de forma empresarial habrá de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y constituirá prueba del cumplimiento de este requisito la consignación en sus correspondientes declaraciones del IRPF (y del IVA, si no estuviese acogido al régimen especial de la agricultura) de rendimientos, positivos o negativos, de actividades agrícolas.

Respecto al tercer requisito necesario para poder aplicar la reducción sucesoria analizada, esto es, el parentesco con el causante en un determinado grado requerido, se cumple en el presente caso, ya que, según se informa en el escrito de consulta, los interesados en la consulta, como adquirentes mortis causa, tiene un parentesco colateral por consanguinidad de tercer grado con el causante, y, además, dicho causante, no tenía descendientes en el momento de su fallecimiento, y, por su parte, el resto de los adjudicatarios de la empresa agrícola tienen el carácter de parientes colaterales de tercer grado por afinidad, por lo que, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana 581/2010, de 27 de mayo, les resultan igualmente aplicables las referencias normativas relativas a los "*parientes colaterales hasta el tercer grado*", efectuadas en la normativa correspondiente a las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La aplicación de la reducción exige, por último, "*que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo.",* tal y como se establece en el apartado tercero del artículo Diez Dos 1º, de la mencionada Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre.

Este requisito hace referencia al mantenimiento durante dicho periodo de la titularidad de los bienes patrimoniales afectos a la actividad empresarial del causante, por lo que no se exige la afectación de los mismos a una actividad agrícola o de otro tipo.

No obstante, no se entenderá incumplido este requisito en los siguientes supuestos:

a) En los casos de enajenación de elementos patrimoniales afectos a la actividad distintos de los inmuebles sobre los que se desarrolla la misma.
b) En los supuestos de arrendamiento de los terrenos.
c) En los casos de aportación de todos o algunos de los bienes afectos a la empresa agrícola, incluidos los bienes inmuebles, a otras entidades que continúen en la explotación agraria de los mismos, siempre que los socios de tales entidades formen parte del mismo grupo de herederos al que antes se ha hecho referencia, esto es, parientes colaterales del causante hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad (y, en su caso, ascendientes, que no existen en el presente supuesto).

Este requisito debe cumplirse por cada uno de los adjudicatarios de la empresa individual agrícola, determinados, en este caso, directamente por el causante en sus disposiciones testamentarias.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada en el escrito de consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas o que concurrieran efectivamente, y que pudieran tener relevancia en la determinación de la verdadera naturaleza de la operación y de sus consecuencias fiscales, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa.