GENERALITAT VALENCIANA
CONSELLERIA DE HACIENDA Y MODELO ECONÓMICO

DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NUMERO DE CRITERIO: CRI0003-13

Órgano: Dirección General de Tributos.

Fecha de salida: 7/3/2013

Cuestión planteada.

Aplicación de los beneficios fiscales asociados a la adquisición de determinados bienes o derechos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Normativa:

- Artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Artículo 42 del reglamento del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.
- Artículos Diez y Diez bis de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Doctrina administrativa:

- Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. (en adelante, Res. DGTMEH 2/99)
- Resolución, de 25 de mayo de 2001, de la Dirección General de Tributos de la Generalitat Valenciana.

Contestación:

I. CUESTIONES COMUNES RELACIONADAS CON LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

I.1 Inclusión en la base imponible del valor de los bienes con derecho a reducción (Aptdo. 1.1.b) Res. DGTMEH 2/99)

Si hay adjudicación expresa por el testador, la base imponible correspondiente a los bienes con derecho a reducción se imputará a los adjudicatarios.

En otro caso, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien

objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible, en la medida en que cumplan todos los demás requisitos previstos.

I.2 Procedimiento a seguir para practicar la reducción en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales.

Tras la disolución del régimen económico matrimonial por el fallecimiento de uno de los cónyuges, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren finalmente incluidos en el caudal relicto del causante (Aptdo. 1.1.a) Res. DGTMEH 2/99), como consecuencia de las operaciones de liquidación del régimen.

En el caso de que la herencia se hubiera presentado a declaración sin previa liquidación del régimen económico matrimonial, se deberá requerir a los interesados que se acredite documentalmente tal liquidación del régimen económico-matrimonial y las adjudicaciones de bienes o partes de bienes derivadas de aquella.

I.3 Traslado de la reducción en la consolidación del dominio

Si la reducción a que pudieran tener derecho los nudos propietarios, como sujetos pasivos, no pudiera ser efectivamente practicada por insuficiencia de base imponible, será posible trasladar el resto no imputado a la liquidación procedente de la consolidación de dominio, cuando ésta se produzca por fallecimiento del usufructuario o por vencimiento del plazo temporal del usufructo (art. 51.2 RISD, Aptdo. 1.1.d) Res. DGTMEH 2/99).

I.4 Consideración de las cargas y deudas en el cálculo de la base de las reducciones

El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de marzo de 2009 y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) [1] en resoluciones de 8 de julio de 2009 y de 6 de diciembre de 2010, entre otras, establecen una interpretación opuesta a la prevista en la Resolución 2/1999, del 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (en adelante, Res. DGTMEH 2/99), la base sobre la que se aplicará la reducción consistirá en el valor del bien que ha integrado la base imponible.

Así pues, del valor real (declarado o comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones y, en su caso, las deudas directamente relacionadas con los mismos

[1] Sentencia de 18 de marzo de 2009 (Tribunal Supremo) y Resoluciones de 8 de julio de 2009 y de 6 de diciembre de 2010, entre otras (TEAC),

(por ejemplo, por haberse contraído con ocasión de la adquisición de las participaciones o del desarrollo de la actividad), pero no las deudas y gastos generales de la herencia.

II. NORMAS PARTICULARES: REDUCCIONES POR ADQUISICIONES DE EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCIO PROFESIONAL

II.A REDUCCION POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCIO PROFESIONAL

II.A.1 Requisitos comunes a la normativa estatal y la autonómica:

II.A.1.1) Beneficiarios de la reducción:

El adquirente debe ser el cónyuge o los descendientes y adoptados del causante, y si no existieran descendientes o adoptados, el cónyuge, los ascendientes, adoptantes o los parientes colaterales hasta el **tercer grado** de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad [2].

[2] Por aplicación de lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 y Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2011, en recurso de casación para la unificación de doctrina.

En el caso de premoriencia o divorcio del cónyuge que determina el vínculo de afinidad, existe controversia a nivel doctrinal y jurisprudencial:

La DGT, en una doctrina muy consolidada, manifestada en diversas resoluciones y mantenida tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (por ejemplo, en resoluciones V1375-10, V1546-11, V2732-11 y V2302-11), considera que la premoriencia o el divorcio del cónyuge que determina el vínculo de afinidad del adquirente con el transmitente extinguen la relación de afinidad.

En cambio, diversas Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia de CCAA, fundamentándose en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (en la que, sin embargo, a pesar de tratar un supuesto de premoriencia del cónyuge que determinaría la eventual afinidad, las partes no discuten la existencia de tal vínculo de afinidad), concluyen que, en los casos de premoriencia del cónyuge, se mantiene el derecho a un determinado beneficio fiscal para un afín:

a) Sentencias en las que el tribunal juzga expresamente sobre ambos aspectos (derecho al beneficio para los afines y mantenimiento de la afinidad en caso de premoriencia), amparándose en la sentencia del TS de 18 de marzo del 2003:

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICA DE ASTURIAS: Sentencias 428/2009, de 13 de marzo; 1210/2009, de 9 de julio; 89/2009, de 26 de enero; 436/2009, de 13 de marzo; 278/2009, de 20 de febrero; Sentencia núm. 657/2011, de 15 de junio -JUR/2011/347978-; Sentencia núm. 991/2010 de 2 de septiembre -JUR/2010/335036-; Sentencia núm. 250/2010 de 9 de marzo -JUR/2010/177254-; y 1060/2009, de 15 de junio –JUR/2009/343860-; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA: Sentencia núm. 538/2010 de 2 de junio -JUR/2010/329698-; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA: Sentencia núm. 465/2007 de 25 de mayo -JT/2007/1407-; y TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: Sentencia núm. 30385/2009 de 16 de junio-JUR/2010/293222-.

b) Sentencias en las que se falla a favor del recurrente reconociendo parentesco y grupo III para los colaterales por afinidad, existiendo premoriencia del cónyuge, amparándose en la sentencia del TS de 18 de marzo del 2003:

II.A.1.2) Bienes o derechos objeto de la base imponible reducible:

Bienes y derechos afectos[3] a empresas individuales, negocios profesionales poseídos por el causante en régimen de:

- **pleno dominio**,

- **usufructo**, siempre que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en los parientes con derecho a la aplicación de la reducción.

A los efectos de determinar cuándo una actividad económica se desarrolla de forma empresarial habrá que estar a lo dispuesto en 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, cuyo artículo 27 considera rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de

---

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNITAT VALENCIANA: Sentencia de 2 de noviembre 2010 -JUR/2011/109471-; Sentencia núm. 1013/2010 de 22 de septiembre -JUR/2011/66629-; y Sentencia núm. 1241/2010 de 9 de diciembre -JUR/2011/172392- (modifican una línea jurisprudencial anterior manifestada en la Sentencia 498/2008, de 14 de mayo); TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS: Sentencia 153/2010, de 22 de febrero; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN: Sentencia 19/2011, de 20 de enero; y TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: Sentencia núm. 80/2011 de 16 de febrero -JT/2011/436.

[3] Véase Art. 29 LIRPF, por remisión del art. 2.1 RD 1704/1999.

En ningún caso, tendrán la consideración de afectos los activos representativos de la participación en fondos propios (ya que la excepción del artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999 sólo se refiere a participaciones).

Supuestos especiales:

Cuenta de la labor de una explotación agrícola: No afecta (por activo representativo de la participación en fondos propios de la entidad V0084-05 de 27-1-2005). (≈ cuenta de tesoreria)

Créditos pendientes de cobro: pueden estar afectos (V0084-05)

Cuentas, cantidades en efectivo: no afectas (V0114-06, de 20-1-2006) Cuenta de tesorería: podría estar afecta

Fondo de Comercio: afecto, por su valor contable V0101-04, de 20-9

producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

A efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá que el **arrendamiento de inmuebles** se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato **laboral** [4] y a jornada completa.

[4] La norma fiscal exige una vinculación laboral, excluyendo la posibilidad de una relación mercantil.

La Dirección General de Tributos en consulta nº1068/2001 establece que en la medida en que la persona empleada por la sociedad, a pesar de estar incluida en el Régimen Especial de Autónomos, tenga un contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación de servicios a la sociedad distintos de los derivados de su pertenencia al Consejo de Administración, el requisito se entenderá cumplido. En la V1619-05 informa que resultará indiferente que dicha persona tenga o no la condición de socio, siempre que perciba su remuneración por la prestación de servicios a la sociedad distintos de los derivados de su pertenencia al Consejo de Administración o por su cargo de administrador y siempre que exista una relación contractual de carácter laboral (el contrato debe ser calificado como laboral de acuerdo con la normativa vigente en esta materia), cualquiera que fuese su régimen de adscripción a la Seguridad Social.

La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha fijado como línea jurisprudencial que puede ser compatible la doble relación mercantil (integración orgánica con la sociedad al ocupar el órgano de administración) y laboral, si el socio administrador no ostenta el control efectivo de la sociedad y no posee el 50 por ciento del capital social (V. Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Social de 29 [I.L. J 83] y 30 de enero [I.L. J 397]; 18 de febrero [I.L. J 404]; 4 [I.L. J 426], 5 [I.L. J 433]; 14 [I.L. J 478]; 20 [I.L. J 651], y 24 de marzo [I.L. J 546]; 14 de abril [I.L. J 753], y 11 de noviembre de 1997 [I.L. J 1480], 20 de octubre de 1998 y 2 de julio de 2001 [I.L. J 1675]. Así como las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10 de septiembre y 11 de noviembre de 1997, y 20 de octubre de 1998).

II.A.1.3) Base de la reducción

La base de la reducción estará constituida por el valor de los bienes y derechos, minorado por las cargas que recaigan directamente sobre los bienes y disminuyan su valor y por las deudas derivadas de la actividad, determinado según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

II.A.1.4) Porcentaje de la reducción.

El porcentaje de reducción aplicable será del **95%.**

II.A.1.5) Ejercicio por el causante de las actividades empresariales o profesionales de forma habitual, personal y directa.

II.A.1.5.a) Caso general: desarrollo de la actividad por el causante

El artículo 11.4 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, establece que:

> "Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.
>
> Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas."

A tal efecto, se entenderá acreditado este requisito mediante la consignación de rendimientos de las actividades económicas que determinan el derecho a la reducción en la declaración del IRPF

Por otro lado, el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de noviembre de 2008, ha considerado que respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección y que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, "porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes" (V1343-09).

Finalmente, la V0563-11, de 7-3, establece que: "*En el supuesto descrito en el escrito de consulta, concurriría en la misma persona la condición de Administrador y de contratado laboral a jornada completa. Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad con arreglo a la legislación laboral de ese desempeño simultáneo, no existe obstáculo en la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio para esa duplicidad".*

correspondiente al **ejercicio del fallecimiento**, pues el devengo del impuesto se anticipará con ocasión del mismo.

No se incluirán en este supuesto los casos en los que la empresa o negocio transmitido se encontrase arrendado, en cuyo caso los rendimientos percibidos serían de capital mobiliario (Resolución de 25 de mayo de 2001, de la Dirección General de Tributos), aunque el arrendatario fuera el propio heredero[5].

II.A.1.5.b) Casos particulares:

a. Actividad desarrollada por una comunidad de bienes

Cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, participes o socios quienes desarrollan la citada actividad, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos. (Aptdo. 1.2.a) Res. DGTMEH 2/99).

b. Transmitente jubilado en el momento del devengo: Ver punto 3.2) de este apartado.

c. Ejercicio de la actividad por el cónyuge superviviente con bienes comunes del causante.

En tal caso, será preciso que el requisito de ejercicio habitual, personal y directo se cumpla en el **cónyuge ejerciente** (Art. 4. Ocho. Uno 2º párrafo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; Apartado 1.2.b) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda y apartado. 7 (2º párrafo) de la Resolución, de 25 de mayo de 2001, de la Dirección General de Tributos de la Generalitat Valenciana)

Teniendo en cuenta que el periodo impositivo del cónyuge adjudicatario no se ve afectado por el fallecimiento del causante, el periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de renta para tal cónyuge será el ejercicio anterior al del fallecimiento del causante.

II.A.2 Requisitos donde difieren la normativa estatal y la autonómica:

II.A.2.1) Cómputo del requisito de renta:

[5] V1660-09, de 10-7.

Los rendimientos derivados de la empresa individual o negocio profesional transmitido deben constituir:

- Normativa estatal: la **principal fuente de renta:** A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 % del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para que resulte aplicable la reducción estatal, deberán compararse, en la declaración del IRPF correspondiente los rendimientos netos procedentes de la actividad o negocio en cuestión con la suma total de los demás rendimientos netos, imputaciones e incrementos de patrimonio. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades que pudieran resultar exentas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Normativa autonómica: la **mayor fuente de renta** procedente de las actividades económicas o del trabajo personal. Para que resulte aplicable la reducción autonómica, deberán compararse en la declaración del IRPF correspondiente, los rendimientos **netos** procedentes de la actividad o negocio en cuestión con los que el transmitente hubiera obtenido de cada una de las demás actividades **aisladamente consideradas**, por cuenta propia o ajena, que hubiesen originado rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.

- Ambas normativas prevén:

- Que no se tengan en cuenta en la comparación, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del transmitente que disfruten de reducción:

  - Para la normativa estatal: la reducción establecida en su propia normativa.
  - Para la normativa autonómica: cualquier reducción, autonómica o estatal.

- Que cuando la misma persona transmita dos o más empresas individuales o negocios profesionales respecto de los que resulte aplicable la reducción, por cumplirse en cada una de ellas el requisito de ejercicio habitual, personal y directo, tal reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a unas y otros, considerándose que su mayor o principal fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

EJEMPLO
2007 Rendimientos netos:
Rendimientos Trabajo 32.100 €
Rendimientos Capital Mobiliario 650 €
Importe rentas inmobiliarias 180 €
Rendimientos capital inmobiliario 15.000 €
Rendimientos Actividad Económica (RAE) 35.500 €
Total BI general y del ahorro: 83.430(32.100+650+180+15.000+35.500)€
Normativa estatal: RAE: 35.500< 50%s/83.430
Normativa autonómica: RAE> Rendimientos de trabajo
Según normativa estatal: No procede aplicación beneficio fiscal. Según normativa autonómica, sí.
Si excluimos los RT por provenir de funciones de dirección en sociedades cuyas participaciones están exentas en IP y que, por tanto, tienen dº a reducción
RAE : 65,83 % > 50% s/51.330 (83.430-32.100)
En ambas normativas es aplicable la reducción.

II.A.2.2) Requisito de mantenimiento de la adquisición:

II.A.2.2.a) ***En la normativa autonómica:***

Los bienes adquiridos afectos a la actividad del causante deben mantenerse "en actividad" por los causahabientes durante un periodo de **5** años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera dentro de dicho periodo. El cumplimiento de este requisito exige, a su vez:

a) El **mantenimiento de la identidad sustancial de la empresa o negocio**, lo que supone el mantenimiento de los mismos bienes que constituyen la parte sustancial de la empresa o negocio y de su valor.

Deberá estarse a cada caso concreto para determinar los bienes que constituyen la "parte sustancial" de la empresa o negocio, en función de su naturaleza y entidad, considerando que, en cualquier caso, **forman parte sustancial del negocio los bienes inmuebles afectos en el momento del fallecimiento del causante**.

Por su parte, el mantenimiento del valor de la empresa o negocio exige que los causahabientes no lleven a cabo actuaciones en los bienes afectos que supongan una perdida sustancial de su valor.

b) El **mantenimiento de una actividad** a la que se afecten los bienes adquiridos, pero no necesariamente la misma que la ejercida por el causante.

Este requisito debe cumplirse por todos los adjudicatarios de la empresa individual o negocio profesional, determinado directamente por el causante en sus disposiciones testamentarias o como consecuencia de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos, teniendo en cuenta, además, que todos los adjudicatarios deben pertenecer al grupo de parentesco que permite aplicar la reducción (bien el constituido por el cónyuge y los descendientes o adoptados; bien, en defecto de descendientes o adoptados, el constituido por el cónyuge, los ascendientes o adoptantes y los parientes colaterales hasta el tercer grado de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad).

Si todos los citados adjudicatarios no cumplen el requisito de mantenimiento (en caso, por ejemplo, de venta posterior a otro pariente), pierden la reducción todos los adquirentes mortis causa, hayan sido o no adjudicatarios, y aunque como adjudicatarios ellos sí hayan cumplido los requisitos.

A tales efectos, no se entiende incumplido el requisito si los bienes afectos se transmiten, a título oneroso o gratuito, a otro de los parientes del grupo de parentesco con derecho a aplicarse la reducción en la adquisición mortis causa original.

II.A.2.2.b) ***En la normativa estatal:***

La adquisición debe mantenerse, durante los **diez** años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo, exigiéndose el mantenimiento del valor de la adquisición.

La norma estatal duplica el plazo pero no exige, en el ámbito de las adquisiciones mortis causa, que se mantenga la actividad. Basta mantener el valor sustancial de los bienes adquiridos.

II.A.2.2.c) *En* ***ambas normativas:***

En el caso de que al órgano gestor le constara que no se ha cumplido el plazo de permanencia, deberá practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición mortis causa.

II.A.2.2.d) ***Doctrina administrativa:***

i. Supuestos de permanencia que permiten la aplicación tanto de la normativa autonómica como de la estatal.

-**Permuta.**

-**Reinversión inmediata en bienes análogos**. En la venta parcial, sin reinversión, sin embargo, no cabe prorrateo de la reducción (V2324-05, de 17-11-2005).

-Grupo de herederos. Transmisiones, a título oneroso y con contraprestación en metálico, o a título gratuito. Las transmisiones dentro del grupo no suponen incumplimiento de esta obligación, y las que se realicen fuera del grupo, sí suponen tal incumplimiento (Con 2122-01).

- Aportaciones a sociedad. (Consultas DGT 1532-01, de 25-7-2001 y 0372-03, de 7-3-2003). En el caso de la deducción autonómica, puesto que no basta con el mantenimiento del valor, sino que hay que mantener la identidad sustancial, solo resultaría aplicable si la sociedad estuviera constituida únicamente por socios que formen el grupo de herederos.

- **Aportación a sociedad de gananciales**. Con independencia del carácter gratuito u oneroso de la aportación de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y de las consecuencias tributarias que derivan de uno u otro, el bien aportado se integra en una comunidad germánica o en mano común, es decir, en un patrimonio autónomo separado y común, del que serían titulares, indistinta e indeterminadamente, ambos cónyuges, sin derecho actual a cuota alguna, lo que impide que puedan disponer de mitades indivisas de los bienes comunes. Siendo esto así, la aportación no afectaría al requisito de permanencia[6].

ii. Supuestos de permanencia válidos para la normativa estatal (mantenimiento del valor), pero insuficientes para la autonómica, que exige el mantenimiento de la identidad sustancial de los bienes o el mantenimiento de la actividad.

[6] V1381-11, de 1-6, que aunque se refiere a vivienda, resulta igualmente aplicable a empresa.

- **Reinversión inmediata en activos no dinerarios.** (V1891-05, de 28-9-2005).

- **Colocación del dinero de la empresa en una institución financiera**, siempre que se acredite fehacientemente el mantenimiento de la titularidad durante el plazo (Con DGTVAL 0079-03, de 21-1-2003).

- **Dinero de cuentas o depósitos bancarios** de la empresa o producto de la venta de bienes de la empresa: Algún tipo de inmovilización inmediata, que permita la acreditación de la permanencia patrimonial, dado que el dinero es fungible: p.ej., mediante depósito a plazo fijo durante el plazo (V1137-07, de 30-5-2007).

- **Arrendamiento de los bienes.** Cabe dejar los bienes inactivos por cese de actividad o cabe arrendarlos (V0629-06).

iii. Supuestos en los que No se considera que exista permanencia, ni en la normativa estatal, ni en la autonómica.

- **Constitución de cargas reales:** La constitución de un usufructo vitalicio supone un acto de disposición, y no un acto de administración, suponiendo un acto de modificación o transformación patrimonial que, hasta la consolidación del dominio, reduce de forma esencial el valor patrimonial del derecho del propietario, que pasa a ser nudo propietario (V2153-09, de 25-9)[7].

II.A.3 Supuestos previstos en la normativa autonómica no contemplados en la estatal y que, por tanto, exigen el cumplimiento de la normativa autonómica para la aplicación del beneficio:

II.A.3.1 Supuesto de bienes privativos del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge sobreviviente:

- ***Normativa estatal:*** no originarían derecho a la reducción.

[7] Por su parte, respecto del derecho de superficie, en el caso de la constitución de una carga del 20%, la DGT sí consideró que se disminuía el valor de los bienes (V0077-05), y, en cambio, cuando posteriormente se varió la propuesta a una carga del 5%, combinada con sustitución del valor de la carga con otros activos, consideró que sí se mantenía el valor (V2324-05).

- ***Normativa autonómica:***

a) Se podrá aplicar la reducción únicamente el cónyuge sobreviviente, por la parte en que resultara adjudicatario de la herencia o legado con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, por la parte alícuota que le corresponda con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, antes de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos.

b) El requisito de ejercicio de la actividad se habrá de cumplir por el cónyuge sobreviviente en el momento del fallecimiento del causante y se acreditará con la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio anterior al del fallecimiento del causante.

c) El requisito de mantenimiento en actividad de la empresa individual o negocio profesional deberá cumplirse por el cónyuge adjudicatario.

Por lo demás, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial y de actividad efectuadas en el presente apartado.

II.A.3.2 Supuesto de transmitente jubilado de la actividad empresarial o profesional en el momento del devengo:

- ***Normativa estatal:*** Para la aplicación de la reducción estatal, en la que no se contempla el supuesto de jubilación del causante, el hecho de que percibiera una pensión no perjudica por sí mismo su derecho a la aplicación de la reducción si se acredita el ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa. [8]

- ***Normativa autonómica:***

Habría que distinguir varios supuestos:

a) Causante jubilado (en la actividad empresarial o en otra) y sigue ejerciendo la actividad el causante tras su jubilación: Se aplicaría el criterio del Tribunal Supremo y los TSJCCAA, es decir, sería aplicable el caso general.
b) Causante jubilado en la actividad empresarial y otro ejerce la actividad: Se aplicaría la normativa autonómica el cónyuge y los descendientes del causante que ejercieran ahora la actividad.

Así pues, únicamente en el caso b) sería aplicable este supuesto. Requisitos:

[8] Por aplicación de las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo y 10 de junio de 2009.

a) El causante deberá hallarse jubilado de la actividad económica o empresarial que constituya el objeto de la reducción en el momento de su fallecimiento. A tal efecto, se atenderá al estado de jubilación del causante en el día de su fallecimiento, lo que podrá acreditarse mediante certificado expedido por la Seguridad Social.

b) Si en el momento de la jubilación el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del **95%**, siendo del **90%** si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos. Si la edad fuera inferior, el porcentaje sería nulo.

c) Se podrán aplicar la reducción al amparo de este supuesto el cónyuge o los descendientes o adoptados del causante, por la parte en que resultaran adjudicatarios de la herencia o legado.

d) Los requisitos de ejercicio de la actividad empresarial o profesional y de renta deberán cumplirse por el cónyuge o por alguno de sus descendientes o adoptados del causante en el momento del fallecimiento de este último.

El ejercicio de la actividad empresarial o profesional por las personas mencionadas en el párrafo anterior deberá acreditarse mediante el requerimiento de los siguientes medios de prueba:

-Declaración/es del IRPF correspondiente/s al ejercicio anterior al del fallecimiento del causante, salvo cuando la jubilación se hubiera producido en el año de fallecimiento, en cuyo caso se requerirá la correspondiente a ese ejercicio.

e) El requisito de mantenimiento de la empresa en el patrimonio de los adquirentes deberá cumplirse por cada adjudicatario de la empresa individual o negocio profesional, determinado directamente por el causante en sus disposiciones testamentarias o como consecuencia de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos, teniendo en cuenta, además, que todos los adjudicatarios deben pertenecer al grupo de parentesco que permite aplicar la reducción (el constituido por el cónyuge y los descendientes o adoptados).

Por lo demás, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial y de actividad establecidas en las presentes Instrucciones.

II.B REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN INTER VIVOS DE EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCIO PROFESIONAL.

II.B.1 Requisitos comunes a la normativa estatal y la autonómica:

II.B.1.1) Bienes o derechos objeto de la base imponible reducible:

Bienes y derechos afectos a empresas individuales, negocios profesionales en pleno dominio, o usufructo. No la nuda propiedad.

Será de aplicación lo establecido en el apartado II.A.1.2) anterior para la definición, como afectos a la actividad, de los bienes y derechos transmitidos.

II.B.1.2) Porcentaje de la reducción.

El porcentaje de reducción aplicable será del **95%.**

No obstante, la normativa autonómica contempla un porcentaje del **90%** en el supuesto de que el donante se hallara **jubilado** y en el momento de la donación tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

II.B.1.3) El ejercicio por el donante de las actividades empresariales o profesionales ha de ser de forma habitual, personal y directa.

A tal efecto, se entenderán acreditados dichos requisitos mediante la consignación de rendimientos de las actividades económicas que determinan el derecho a la reducción en la declaración del IRPF correspondiente al **ejercicio anterior al del devengo.**

En el caso de ejercicio de la actividad mediante comunidad de bienes, deberá verificarse el cumplimiento del requisito en el comunero de acuerdo con los rendimientos que le hayan sido atribuidos (Art. 4. Ocho. Uno 2º párrafo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; Aptado. 2.1.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda).

II.B.2 Requisitos donde difieren la normativa estatal y la autonómica:

II.B.2.1) Beneficiarios de la reducción:

Los posibles beneficiarios difieren según la normativa aplicada:

- ***en la normativa estatal:*** los adquirentes deben ser el cónyuge, descendientes o adoptados del donante

- ***en la normativa autonómica:*** los adquirentes deben ser el cónyuge, descendientes o adoptados del donante, pero cuando no existan descendientes o adoptados, admite su aplicación a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes del donante.

II.B.2.2) Cómputo del requisito de renta:

Los rendimientos derivados de la empresa individual o negocio profesional transmitido deben constituir la principal (normativa estatal)/mayor (normativa autonómica) fuente de renta del donante procedente de las actividades económicas o del trabajo personal. A estos efectos consultar apartado II.A.2.1.

II.B.2.3) El requisito de mantenimiento de la adquisición:

- ***en la normativa autonómica:*** los bienes adquiridos afectos a la actividad del donante deben mantenerse "en actividad" por los donatarios durante un periodo de **cinco** años a partir de la donación, salvo fallecimiento del donatario dentro de dicho periodo (véase apartado II.A.2.2)

Por lo tanto, no caben transmisiones a título gratuito o a título oneroso con contraprestación en metálico y las aportaciones a sociedad sólo cabrían si el propio donatario es el socio único de tal sociedad[9].

- ***en la normativa estatal:*** debe mantenerse la adquisición (véase apartado II.A.2.2.d)), durante los **diez** años siguientes al fallecimiento del causante y tener derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que implica que debe haberse mantenido una actividad que cumpla los requisitos en el

[9] Consulta vinculante DGT CEH V0002-09, de 4 de marzo: No cabe la aportación de la empresa adquirida por donación a una sociedad constituida por varios socios, aunque los socios sean los mismos donatarios.

donatario de ejercicio habitual, personal y directo que constituya su principal fuente de renta, aunque no sea la misma que fue transmitida, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo[10].

- ***en ambas normativas:*** Los requisitos de mantenimiento de la empresa deberán cumplirse individualmente por cada donatario de la empresa individual o negocio profesional, ya que en la donación no hay grupo de parentesco

II.B.3 Requisitos adicionales exigidos por la normativa estatal no establecidos por la normativa autonómica:

II.B.3.1) Edad mínima o situación de incapacidad del donante:

- ***En la normativa estatal:*** exige 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 [11] en el momento del devengo.

- ***En la normativa autonómica:*** no se exige que el donante tenga una edad mínima o una discapacidad. La edad sólo condiciona el porcentaje de reducción en el supuesto de que se hallara jubilado (Ver apartado II.B.5.2)

La edad podrá verificarse a través de los datos personales obrantes en el documento que contenga el acto. La situación de incapacidad mediante copia de la resolución de reconocimiento de la situación expedida por el Director Territorial del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

II.B.3.2) Necesidad de que el donante cese en el ejercicio

---

[10] Si uno de los donatarios asume la posición de socio capitalista en una comunidad formada por todos los donatarios y que asume el ejercicio de la actividad, no cumple con el requisito de permanencia, ya que tal socio no ejerce la actividad de forma personal, habitual y directa, y, en el caso de comunidades de bienes y sociedades civiles, los requisitos se exigen a cada de los comuneros o socios (V2248-09).

[11] V0331-10, de 22-2: ‘‘*El Real Decreto 1851/2009, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla el artículo 161 bis de la Ley General de la Seguridad Social, en cuanto a la anticipación de la jubilación de los trabajadores con discapacidad en grado igual o superior al 45% (B.O.E. del 22 de diciembre) no contiene remisión alguna al beneficio fiscal previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 como, por otra parte, tampoco procedería al tratarse de norma reglamentaria. Los beneficios fiscales son de interpretación restrictiva y no extensiva, como resulta de los principios tributarios y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que la aplicación del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de donación de negocio solo procedería si de conformidad con la normativa de la Seguridad Social, los supuestos de discapacidad a que se refiere el Real Decreto 1851/2009 fueran susceptibles de ser considerados legalmente, para menores de 65 años, como “de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez*”.

- ***En la normativa autonómica:*** No se exige expresamente que el donante cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, pero sí que se done toda la empresa individual o negocio profesional (o, al menos, todo el porcentaje que tuviera el donante en la empresa, por ejemplo, si la empresa se explota a través de una comunidad de bienes), incluyendo, por tanto, la totalidad de los bienes afectos a la misma, y sin que quepa tampoco que el donante se reserve el usufructo o la nuda propiedad de tales bienes [12].

- En la normativa estatal: Exige que se done toda la empresa o negocio (V0212-10, de 9-2)[13] y que si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

II.B.4 Donación de bienes comunes cuando sólo un cónyuge ejerce la actividad

- ***En la normativa autonómica***: Como no se exige una edad mínima o situación de discapacidad será suficiente para que los bienes donados gocen de reducción que el requisito de ejercicio habitual, personal y directo se cumpla en el cónyuge ejerciente (Art. 4. Ocho. Uno 2º párrafo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio) El periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de renta para tal cónyuge será el ejercicio de la donación.

- ***En la normativa estatal:*** será exigible que los dos donantes tengan 65 años, y que ambos dejen de ejercer funciones de dirección y de percibir rentas por ello (Se deja sin efecto el aptado 2.1.b) de la Resolución 2/1999, del 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en virtud de la Sentencia del TS de 18 de febrero de 2009 que anuló el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)[14].

II.B.5 Supuestos previstos en la normativa autonómica no contemplados en la estatal y que, por tanto, exigen el cumplimiento de la normativa autonómica para la aplicación del beneficio:

II.B.5.1) Supuesto de bienes privativos del donante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional de su cónyuge:

---

12 Consulta DGT CEH 0004-09.

13 V0212-10. Donación de una cuota del 10% de una farmacia: "*La mención inicial del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 a la transmisión de participaciones inter vivos ha de entenderse, tal y como interpreta el epígrafe 2.1.a) de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (BOE del 10 de abril), a supuestos de comunidades de bienes en los que un comunero puede transmitir su participación. De acuerdo con lo anterior, la donación del 10 por 100 de un negocio farmacéutico, que daría lugar a una comunidad de bienes entre el donante y la donataria, no gozaría del derecho a la reducción establecida en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987*".

14 En este sentido, las siguientes resoluciones de consultas vinculantes de la DGT: V0078-11, de 19-1; V1164-11, de 11-5; v1604-11, de 21-6; y v1808-11, de 13-7.

En el supuesto de bienes privativos del donante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge no resultará de aplicación esta reducción.

II.B.5.2) En el caso de que el donante se encontrara jubilado de la actividad empresarial o profesional en el momento de la donación:

a) El donante deberá hallarse jubilado de la actividad económica o empresarial que constituya el objeto de la reducción en el momento de la donación, lo que se justificará mediante el correspondiente certificado expedido por la Seguridad Social. En el caso de que por el tiempo transcurrido entre la jubilación y la donación pudiera considerarse que ésta última tenga su origen en aquélla, se entenderá, a estos efectos, que fue el donante quien desarrollaba la actividad de forma habitual, personal y directa en el momento de la donación, por lo que se estará al caso general.

b) Se podrán aplicar la reducción al amparo de este supuesto el cónyuge, descendientes o adoptados del donante, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes del donante.

c) Los requisitos de ejercicio de la actividad empresarial o profesional y de renta deberán cumplirse por los donatarios con derecho a aplicarse la reducción en el momento de la donación. El periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de renta para tales donatarios será el período impositivo anterior al de la donación siempre que en ese ejercicio el donante ya estuviera jubilado. En otro caso, se determinará por la oficina en función de las circunstancias del caso.

d) El requisito de mantenimiento de la empresa en actividad por los adquirentes deberá cumplirse individualmente por cada donatario de la empresa individual o negocio profesional, y en relación con la parte que adquiera de la misma, siendo de aplicación las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial y de actividad previstas para el caso general.

III. REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA

III.A REDUCCION POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA

III.A.1 Caso general

Para que los causahabientes puedan aplicarse esta reducción se exigen los siguientes requisitos:

a) El adquirente debe ser el cónyuge o los descendientes del causante, y si no existieran descendientes, el cónyuge, los ascendientes o los parientes colaterales hasta el tercer grado de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad (ver nota 2).

b) Que el causante haya ejercido la actividad empresarial agrícola de forma habitual, personal y directa: Este requisito implica, a su vez:

-- Que el causante debe haber ejercido de forma habitual una actividad empresarial agrícola. Hasta el 31 de diciembre de 2006, dicho requisito había de cumplirse durante los cuatro años anteriores al momento del devengo, computándose, a tal efecto, el periodo impositivo del fallecimiento y los tres anteriores. A partir del 1 de enero de 2007, dicho requisito se entiende referido, exclusivamente, al periodo impositivo del fallecimiento.

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.

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 aunque el donante se encontrara ya jubilado en el ejercicio anterior al de la donación en dicha actividad o cualquier otra.

c) Que la actividad agrícola del causante no debe haber constituido su principal fuente de renta: Hasta el 31 de diciembre de 2006, dicho requisito había de cumplirse durante los cuatro años anteriores al momento del devengo, computándose, a tal efecto, el periodo impositivo del fallecimiento y los tres anteriores. A partir del 1 de enero de 2007, dicha circunstancia deberá referirse al período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al fallecimiento del causante. El cómputo deberá realizarse por comparación de la renta procedente de las actividades agrícolas con todo el conjunto de rentas distintas a las agrícolas obtenidas por el causante durante el periodo de referencia.

Este requisito hace referencia exclusivamente al causante, por lo que no limita las fuentes de renta de los causahabientes para el disfrute del beneficio autonómico.

d) Que la empresa agrícola se mantenga en el patrimonio de los causahabientes durante un periodo de **cinco** años (no 10): El 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, se entenderá cumplido 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 una sociedad si la sociedad tiene por socios a otros del grupo de parentesco.

Este requisito debe cumplirse por cada adjudicatario de la empresa individual agrícola, determinado directamente por el causante en sus disposiciones testamentarias o como consecuencia de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos, teniendo en cuenta, además, que todos los adjudicatarios deben pertenecer al grupo de parentesco que permite aplicar la reducción (bien el constituido por el cónyuge y los descendientes o adoptados; bien, en defecto de descendientes o adoptados, el constituido por el cónyuge, los ascendientes o adoptantes y los parientes colaterales hasta el tercer grado de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad).

Si todos los citados adjudicatarios no cumplen el requisito de mantenimiento, pierden la reducción todos los adquirentes mortis causa, hayan sido o no adjudicatarios, y aunque como adjudicatarios ellos sí hayan cumplido los requisitos.

En el caso de que al órgano gestor le constara que no se ha cumplido el plazo de permanencia, deberá practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición mortis causa.

III.A.2 Supuesto de bienes comunes del causante y de su cónyuge afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge sobreviviente:

Tendrán derecho a la reducción el cónyuge, descendientes, adoptados y, en defecto de éstos, cónyuge, ascendientes y adoptantes si el requisito de ejercicio habitual, personal y directo se cumple en el cónyuge superviviente.

Teniendo en cuenta que el periodo impositivo del cónyuge adjudicatario no se ve afectado por el fallecimiento del causante, el periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de renta para tal cónyuge será el ejercicio anterior al del fallecimiento del causante.

Por lo demás, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial efectuadas en el apartado anterior.

III.A.3 Supuesto de bienes privativos del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge sobreviviente:

a) Se podrá aplicar la reducción únicamente el cónyuge sobreviviente, por la parte en que resultara adjudicatario de la herencia o legado con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, por la parte alícuota que le corresponda con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, antes de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos.

b) El requisito de ejercicio de la actividad se habrá de cumplir por el cónyuge sobreviviente en el momento del fallecimiento del causante mediante la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio anterior al del fallecimiento del causante.

c) El requisito de mantenimiento de la empresa en el patrimonio deberá cumplirse por el cónyuge adjudicatario. Por tanto, si el cónyuge sobreviviente no resultará adjudicatario de los bienes afectos a la empresa individual agrícola, en todo o en parte, como consecuencia de las operaciones particionales de los herederos, se entenderá incumplido este requisito.

La reparcelación forzosa o voluntaria de los terrenos afectos a la empresa agrícola no constituye transmisión a un tercero distinto de los que componen el grupo de parentesco de los bienes a los que se refiere, ya que, en tales casos, se produce una subrogación de unas parcelas por otras, considerándose, a todos los efectos jurídicos, como las mismas[15].

Por lo demás, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial previstas en el caso general.

III.A.4 Supuesto de que el causante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola en el momento de su fallecimiento:

Habría que distinguir varios supuestos:

a) Causante jubilado (en la actividad empresarial o en otra) y sigue ejerciendo la actividad el causante tras su jubilación, lo que acredita mediante la integración de rendimientos por la actividad agrícola en su declaración del IRPF: Se aplicaría el criterio del Tribunal Supremo y los TSJCCAA, es decir, sería aplicable el caso general.

[15] Habrá que estar al contenido concreto del derecho sobre las participaciones adquirido a título gratuito por acto *inter vivos* para determinar el alcance concreto de la obligación de su mantenimiento en idénticas condiciones durante cinco años, y, por su parte, también habrá que tener en cuenta el tenor literal del pacto de reserva de dominio al que eventualmente lleguen las partes, en el caso concreto, para determinar si nos encontramos ante una condición suspensiva por la que el vendedor se reserva el dominio hasta que la condición (el pago del precio u otra que sea lícita) se cumpla, o ante una condición resolutoria, que permita la transmisión del dominio, aunque sometida a la condición del pago efectivo o cualquier otra, como admite la Sentencia de 30 de abril de 2008 de la sección 2ª de la sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Y, aun en el caso de que la cláusula de reserva de dominio en el transmitente signifique verdaderamente el mantenimiento de la propiedad de las participaciones en el transmitente hasta el cumplimiento total de la condición, tal reserva, con independencia de sus consecuencias jurídicas a otros efectos, no resultará verdaderamente relevante a los efectos del "mantenimiento de las participaciones" que exige la norma tributaria valenciana, si no conlleva el mantenimiento íntegro en el transmitente de la totalidad del contenido jurídico de las participaciones correspondiente al momento en que se adquirieron, incluyendo, por ejemplo, los derechos políticos y económicos incorporados a los títulos.

b) Causante jubilado en la actividad empresarial y otro ejerce la actividad: Se aplicaría la normativa autonómica el cónyuge y los descendientes del causante que ejercieran ahora la actividad.

Así pues, únicamente en el supuesto b) sería aplicable este supuesto. Requisitos:

a) El causante deberá hallarse jubilado de la actividad económica o empresarial que constituya el objeto de la reducción en el momento de su fallecimiento. A tal efecto, se atenderá al estado de jubilación del causante en el día de su fallecimiento, lo que podrá acreditarse mediante certificado expedido por la Seguridad Social.

b) Si en el momento de la jubilación el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del **95%**, siendo del **90%** si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos. Si la edad fuera inferior, el porcentaje sería nulo.

c) Se podrán aplicar la reducción al amparo de este supuesto el cónyuge o los descendientes o adoptados del causante, por la parte en que resultaran adjudicatarios de la herencia o legado, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, por la parte alícuota que les corresponda con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, antes de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos.

d) Los requisitos de ejercicio de la actividad empresarial agrícola y de renta deberán cumplirse por el cónyuge o por alguno de sus descendientes o adoptados del causante en el momento del fallecimiento de este último, lo que se acreditará mediante la/s declaración/es del IRPF correspondiente/s al ejercicio anterior al del fallecimiento del causante, salvo cuando la jubilación se hubiera producido en el año de fallecimiento, en cuyo caso se solicitará la correspondiente a este último.

Por lo demás, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial previstas en el apartado II.1.A).d) de las presentes Instrucciones.

III.B REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN INTER VIVOS DE EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA.

III.B.1 Caso general

Con carácter general, para que los donatarios puedan aplicarse esta reducción se exigen los siguientes requisitos:

a) Los adquirentes deben ser hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, de los padres o adoptantes del donante. Esta misma reducción se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor (padre o madre), que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

b) Que el donante haya ejercido la actividad empresarial agrícola de forma habitual, personal y directa. No se exige, en cambio, requisito alguno de edad ni de incapacidad.

Este requisito implica, a su vez:

- Que el donante debe haber ejercido de forma habitual una actividad empresarial agrícola. Hasta el 31 de diciembre de 2006, dicho requisito había de cumplirse durante los cuatro años anteriores al momento del devengo. A partir del 1 de enero de 2007, no se establece plazo alguno, aunque, en la práctica, dicho requisito deberá acreditarse en relación con el periodo impositivo del IRPF anterior al de la donación.

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.

Constituirá prueba del cumplimiento de este requisito la consignación en sus correspondientes declaraciones del IRPF del ejercicio anterior al de la donación (y del IVA, si no estuviese acogido al régimen especial de la agricultura) de rendimientos, positivos o negativos, de actividades agrícolas.

-Que el donante debe haber ejercido dicha actividad de forma personal y directa hasta el momento de la donación. Hasta el 31 de diciembre de 2006, dicho requisito había de cumplirse durante los cuatro años anteriores al momento del devengo. A partir del 1 de enero de 2007, no se establece plazo alguno, aunque, en la práctica, dicho requisito deberá acreditarse en relación con el periodo impositivo del IRPF anterior al de la donación.

El ejercicio personal y directo de la actividad implica la gerencia, administración y dirección de la misma.

A tal efecto, se entenderá acreditado este requisito mediante idéntica consignación de rendimientos de actividades agrícolas en las correspondientes declaraciones del IRPF y del IVA del período impositivo anterior al de la donación aunque el donante se encontrara ya jubilado en el ejercicio anterior al de la donación en dicha actividad o cualquier otra.

En el caso de que el donante se hubiera jubilado en el mismo ejercicio en que se produce la donación se entenderá, a estos efectos, que desarrolla la actividad de forma habitual, personal y directa en el momento de la donación.

c) Que la actividad agrícola del donante no debe haber constituido su principal fuente de renta: Hasta el 31 de diciembre de 2006, dicho requisito había de cumplirse durante los cuatro años anteriores al momento del devengo, computándose, a tal efecto, los cuatro periodos impositivos del IRPF anteriores al de la donación. A partir del 1 de enero de 2007, dicha circunstancia deberá referirse al período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior al de la donación. El cómputo deberá realizarse por

comparación de la renta procedente de las actividades agrícolas con todo el conjunto de rentas distintas a las agrícolas obtenidas por el donante durante el periodo de referencia.

Este requisito hace referencia exclusivamente al donante, por lo que no limita las fuentes de renta de los donatarios para el disfrute del beneficio autonómico.

d) No se exige expresamente que el donante cese en el ejercicio de la actividad agrícola, pero sí que se done toda la empresa agrícola, incluyendo, por tanto, la totalidad de los bienes afectos a la misma, y sin que quepa tampoco que el donante se reserve el usufructo o la nuda propiedad de tales bienes.

e) Que la empresa agrícola se mantenga en el patrimonio de los adquirentes durante un periodo de cinco años: El requisito hace referencia al mantenimiento durante dicho periodo de la titularidad de los bienes patrimoniales afectos a la actividad empresarial del donante, 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 si el único socio de la sociedad es el propio donatario. Este requisito debe cumplirse individualmente por cada donatario de la empresa individual agrícola, y en relación con la parte que adquiera de la misma.

En el caso de que al órgano gestor le constara que no se ha cumplido el plazo de permanencia, deberá practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición inter vivos.

III.B.2 Supuesto de bienes comunes del donante y de su cónyuge afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge:

a) Se podrán aplicar la reducción los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, los padres o adoptantes del donante. Esta misma reducción se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor (padre o madre), que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

b) Los requisitos de ejercicio de la actividad y de renta se habrán de cumplir por el cónyuge.

c) En cuanto al requisito del mantenimiento de la empresa en el patrimonio de los adquirentes, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial efectuadas en el apartado II.4.A).e) de las presentes Instrucciones.

En el caso de que al órgano gestor le constara que no se ha cumplido el plazo de permanencia, deberá practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición inter vivos.

III.B.3 Supuesto de bienes privativos del donante afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge: no resultará de aplicación esta reducción.

III.B.4 Supuesto en que el causante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola en el momento de la donación:

a) Se podrán aplicar la reducción al amparo de este supuesto los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, los padres o adoptantes del donante. Esta misma reducción se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor (padre o madre), que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

b) El donante deberá hallarse jubilado de la actividad económica agrícola en el momento de la donación. A tal efecto, se atenderá al estado de jubilación del donante a la fecha de devengo, lo que podrá acreditarse mediante certificado expedido por la Seguridad Social.

En el caso de que el donante se hubiera jubilado de la actividad en el mismo ejercicio en que se produce la donación se entenderá, a estos efectos, que desarrolla la actividad de forma habitual, personal y directa en el momento de la donación y no le será de aplicación este supuesto, sino el caso general.

c) Los requisitos de ejercicio de la actividad empresarial agrícola y de renta deberán cumplirse por los donatarios en el momento de la donación. El periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de la actividad agrícola no debe haber constituido la principal fuente de renta para los donatarios será el ejercicio anterior al de la donación.

d) En cuanto al requisito de mantenimiento de la empresa en el patrimonio de los adquirentes, resultan igualmente de aplicación en este supuesto las consideraciones sobre las condiciones del mantenimiento patrimonial efectuadas en el apartado anterior.

IV. REDUCCIÓN POR ADQUISICIONES DE PARTICIPACIONES EN DETERMINADAS ENTIDADES.

IV.A REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIONES EN DETERMINADAS ENTIDADES.

IV.A.1 Requisitos comunes a la normativa estatal y la autonómica:

IV.A.1.1) Objeto de la reducción

Participaciones en entidades poseídas por el causante en régimen de:

- **pleno dominio**,

- **usufructo**, siempre que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en los parientes con derecho a la aplicación del a reducción.

- o **derechos económicos derivados de la extinción del usufructo,** si los beneficiarios de la reducción percibieran los derechos debidos a la finalización del derecho en forma de participaciones **(únicamente en la normativa estatal)**.

- **nuda propiedad**[16].

[16] En su redacción original, la reducción estatal de participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refería a aquellas que se encontrasen exentas en el Impuesto sobre Patrimonio. Por su parte, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, el art. 4.2 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, establecía que: "2. *En el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurran en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención*".

Posteriormente, primero en el ámbito de la reducción de ISD (mediante Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) y luego en el ámbito de la exención de IP (mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social) se incluyo el derecho de usufructo sobre participaciones.

Por tanto, en el ámbito de la reducción estatal de sucesiones y donaciones sobre participaciones la nuda propiedad siempre ha tenido derecho (a diferencia de la empresa individual, que por precisarse ejercicio personal, habitual y directo de la actividad, quedaban excluidos los titulares de derechos que no permitieran acceder al uso y disfrute de los bienes afectos a la actividad), mientras que el derecho de usufructo sobre participaciones sólo dio derecho a esta reducción estatal desde el 1 de enero de 2003. Con anterioridad no, y esa era, por ejemplo, el criterio que se recogía en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo **,** de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (apartado 2.1.c).

IV.A.1.2) Beneficiarios de la reducción:

El adquirente debe ser el cónyuge o los descendientes del causante, y si no existieran descendientes, el cónyuge, los ascendientes o los parientes colaterales hasta el tercer grado de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad.

IV.A.1.3) Participación en la entidad del transmitente y/o de los adquirentes:

En el momento del devengo, los participantes en la operación deben ostentar una participación mínima en el capital de la entidad:

a. **Participación individual** del causante: La participación del causante en el capital de la entidad deberá ser, al menos, del **5 por 100**.

b. **Participación conjunta:** del **20 por 100** con sus ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

IV.A.1.4) Ejercicio efectivo de funciones de dirección por el transmitente y/o los adquirentes.

El causante, en los supuestos de participación individual y/o los causahabientes que participen en el cumplimiento del requisito de participación mínima conjunta deberán ejercer en el momento del devengo funciones efectivas de dirección.

El artículo 5.1 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, establece que se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Dicho ejercicio no se vincula, pues, necesariamente con la adopción de las grandes decisiones a largo plazo, sino con el día a día gerencial de la empresa (V1848-09).

No obstante, la exigencia de ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad excluye la mera pertenencia al Consejo de Administración y el ejercicio de funciones meramente protocolarias o representativas dentro de tal organismo directivo, aunque por ellas perciba dietas o cualquier otro tipo de retribución.

La acreditación de dicha circunstancia se efectuará mediante los siguientes medios de prueba, que serán requeridos al sujeto pasivo o a la entidad participada:

-Cuando la vinculación sea mercantil: certificación del Registro Mercantil en el que conste el nombramiento como administrador o miembro del consejo y de las funciones desarrolladas; contrato que rija las relaciones entre la entidad y el sujeto pasivo (acompañado de Informe de vida laboral del afiliado o de empresa expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social en el caso de que no exista o no haya constancia fehaciente de su fecha de celebración) o cualquier otro medio de prueba que acredite las funciones desarrolladas y que éstas se desarrollaron en el periodo correspondiente.

-Cuando la vinculación con la actividad sea laboral, documentación que justifique la naturaleza gerencial de las funciones desempeñadas: copia de contrato de trabajo y sus cláusulas complementarias (acompañado de Informe de vida laboral del afiliado o de empresa expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social en el caso de que no exista o no haya constancia fehaciente de su fecha de celebración) o cualquier otro medio de prueba que acredite las funciones desarrolladas y que éstas se desarrollaron en el periodo correspondiente.

Cuando, por la dimensión de la empresa, la naturaleza de la actividad u otras circunstancias concurrentes no se considere suficientemente acreditado el cumplimiento de dicho requisito, la oficina podrá requerir al interesado o al Registro Mercantil certificado en el que consten conferidos al interesado poderes relacionados con el ejercicio de funciones directivas (capacidad de otorgar contratos, autorización para la disposición fondos de la entidad, etc)

IV.A.1.5) Mantenimiento de la adquisición

IV.A.1.5.a) Requisitos

Las participaciones se han de mantener por el adquirente durante un periodo de **cinco años** (normativa autonómica) o **diez años** (normativa estatal) a partir del fallecimiento del causante.

El cumplimiento de este requisito exige, a su vez, el mantenimiento de la identidad sustancial de las participaciones, lo que supone el mantenimiento de un porcentaje de participación equivalente en el capital de la entidad y del valor sustancial de tal participación. Por tanto, los causahabientes no pueden llevar a cabo actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

No se entenderá incumplido este requisito en los supuestos de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores de los artículos 83 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o en los supuestos de

transformación de la sociedad en un tipo societario distinto (Consulta vinculante DGT CEH V0001-04, de 24 de noviembre de 2004).

Sin embargo, a los efectos de la aplicación de la reducción autonómica, no se admite como cumplido el requisito de mantenimiento en los casos de sustitución de las participaciones por otras representativas de fondos de inversión, inversiones en seguros o depósitos bancarios, supuestos sí admitidos por la DGT del MEH, dado que no existe identidad sustancial entre los bienes intercambiados.

Este requisito debe cumplirse por cada adjudicatario de las participaciones sociales, determinado directamente por el causante en sus disposiciones testamentarias o como consecuencia de las operaciones particionales llevadas a cabo por los herederos, teniendo en cuenta, además, que todos los adjudicatarios deben pertenecer al grupo de parentesco que permite aplicar la reducción (bien el constituido por el cónyuge y los descendientes o adoptados; bien, en defecto de descendientes o adoptados, el constituido por el cónyuge, los ascendientes o adoptantes y los parientes colaterales hasta el tercer grado de aquél, ya sea por consanguinidad o por afinidad).

Si todos los citados adjudicatarios no cumplen el requisito de mantenimiento, pierden la reducción todos los adquirentes mortis causa, hayan sido o no adjudicatarios, y aunque como adjudicatarios ellos sí hayan cumplido los requisitos.

A tales efectos, no se entiende incumplido el requisito si las participaciones se transmiten, a título oneroso con contraprestación en metálico o a título gratuito, a otro de los parientes del grupo de parentesco con derecho a aplicarse la reducción en la adquisición mortis causa original.

En el caso de que al órgano gestor le constara que no se ha cumplido el plazo de permanencia, deberá practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición mortis causa.

IV.A.1.5.b) Doctrina administrativa

a. Supuestos de continuidad en el mantenimiento:

- **Venta con reinversión "inmediata" en otras participaciones** (V0106-05), aunque el valor de mercado de algunos de los nuevos títulos resulte ser, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, sensiblemente inferiores al valor contable de las participaciones sustituidas (V1245-10, de 7-6)

- **Reducción de capital mediante devolución de aportaciones** tras lo cual el valor teórico contable sigue siendo superior al valor de adquisición (V2312-08).

- **Reparto de prima de emisión** tras el cual el valor teórico contable sigue siendo superior al valor de adquisición (V2465-07).

- **Aportación a sociedad de gananciales**. Con independencia del carácter gratuito u oneroso de la aportación de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y de las consecuencias tributarias que derivan de uno u otro, el bien aportado se integra en una comunidad germánica o en mano común, es decir, en un patrimonio autónomo separado y común, del que serían titulares, indistinta e indeterminadamente, ambos cónyuges, sin derecho actual a cuota alguna, lo que impide que puedan disponer de mitades indivisas de los bienes comunes. Siendo esto así, la aportación no afectaría al requisito de permanencia (V1381-11, de 1-6)[17].

- **Disminución del valor de mercado de las participaciones, por reducción de su valor de cotización**, al no considerarse imputable a la voluntad del titular de las participaciones (V0372-11, de 16-2).

- **Declaración de concurso de acreedores de la empresa participada**, al no considerarse imputable a la voluntad del titular de las participaciones (V0011-11, de 10-1).

b. Supuestos de no continuidad*:*

-**Disolución** de la entidad por causas económicas o legales (V1507-05 y V2589-06).

c. Supuestos de mantenimiento admitidos para la reducción estatal no admitidos para la autonómica.

-Venta con reinversión inmediata en un producto financiero (V0955-08 y V1355-10), en un FIM, imposiciones a plazo fijo o seguros de vida de capital diferido (V2297-08).

d. Supuestos de mantenimiento admitidos para la reducción autonómica.

- **Venta a plazos con pacto de reserva de dominio en el vendedor*:*** Consulta vinculante DGT CEH V0001-08, de 18 de septiembre de 2008 (que aunque se refiere a adquisiciones inter vivos, también resulta aplicable a adquisiciones mortis causa): "*Una titularidad dominical sobre las participaciones formalmente mantenida en el vendedor, a través del pacto de reserva de dominio, pero desprovista del goce de todos o algunos de los derechos asociados a aquéllas, no supondría el mantenimiento íntegro*

[17] V1381-11, de 1-6, que aunque se refiere a vivienda, resulta igualmente aplicable a participaciones.

de tales participaciones que exige la norma tributaria valenciana. En cambio, si la venta de las participaciones con pacto de reserva de dominio se lleva a cabo con mantenimiento formal y real en el transmitente de la posesión, y de todos los derechos económicos y políticos derivados de las participaciones, hasta tanto se cumpla la condición convenida del pago del precio aplazado (al cabo de seis años desde la venta), sí se produciría el mantenimiento íntegro de las participaciones exigido por la normativa autonómica"[18].

IV.A.1.6 Base de la reducción:

El artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio, se aplica también a reducciones ISD por razones de lógica y coherencia interna (Con V2265-05, de 8-11, 1419-01, de 9-7-2001, 1157-01, de 11-6-2001 y V0177-09, de 30-1-2009).

A tal efecto, la base de la reducción deberá determinarse de acuerdo con los artículos 15 y 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en los que se regula cómo deben valorarse las participaciones sociales. A tal efecto, las entidades deberán suministrar a los socios certificados con las valoraciones correspondientes.

Se aplicarán estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora (añadido por Ley 35/2006, 28-11).

No obstante, la base de la reducción estará constituida por la parte proporcional al valor patrimonial neto afecto que suponen las participaciones respecto del patrimonio total de la actividad participada, según la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Patrimonio neto afecto (} \approx \text{ activos afectos a la actividad} - \text{deudas de la actividad)}}{\text{_____}}$$

[18] Consulta DGT CEH 0006-08, de 5 de marzo: En tales casos, basta, a los efectos de cumplimiento del requisito de permanencia patrimonial en los adquirentes, con que todos los adjudicatarios de la empresa individual agrícola en la adquisición *mortis causa* original conserven los terrenos de los que resulten adjudicatarios, a su vez, en la reparcelación forzosa producida, hasta completar el plazo necesario de cinco años desde la adquisición *mortis causa*, y sin que, al mismo efecto, resulte necesario que sigan manteniendo la actividad agrícola en ningún momento posterior a la adquisición *mortis causa* y, por tanto, tampoco tras la reparcelación forzosa que determina la subrogación real de unas parcelas por otras. En el caso, de que la compensación para los afectados por la reparcelación forzosa se produjera parte en terrenos y parte en dinero, el requisito de permanencia patrimonial sólo afectaría a los inmuebles.

Patrimonio neto total de la empresa (≈ activos – deudas)

Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para determinar el patrimonio afecto se tienen en cuenta aquellos elementos que se encuentran afectos de forma efectiva a la actividad y resultan "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos. A la hora de considerar la afectación de activos tales como los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión de capitales a terceros establece la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que habrá que estar al caso concreto y "será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad"(Véanse consultas vinculantes V2265-05, de 8-11-2005, referida a Fondos de Inversión, y V1705-07, de 2-8, referida a un Fondo de Capital Riesgo).

IV.A.2 Requisitos donde difieren la normativa estatal y la autonómica:

IV.A.2.1) Bienes o derechos objeto de la base imponible reducible:

Normativa autonómica: Participaciones en el capital o patrimonio de entidades, en pleno dominio, usufructo o nuda propiedad sobre las mismas.

Normativa estatal: incluye también los derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en los beneficiarios de la reducción o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad.

IV.A.2.2) Cómputo del requisito de renta

El causante o, en el caso de participación conjunta, alguna de las personas del grupo familiar a que se refiere el punto anterior, además de ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad, la retribución que perciban por ello suponga:

- ***En la normativa autonómica:*** la **mayor fuente de renta** procedente de las actividades económicas o del trabajo personal. Para que resulte aplicable la reducción autonómica, deberán compararse en la

declaración del IRPF correspondiente, los rendimientos **netos** procedentes de la titularidad de las participaciones con los que el transmitente hubiera obtenido de cada una de las demás actividades **aisladamente consideradas**, por cuenta propia o ajena, que hubiesen originado rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.

- ***En la normativa estatal:*** más del 50% de la totalidad de los rendimientos netos del trabajo personal y de las actividades económicas.

Para verificar dicho cumplimiento se requerirá lo siguiente:

a. **Participación individual**: En el supuesto de participación individual, la declaración del IRPF correspondiente al año de fallecimiento del causante.

b. **Participación conjunta:** Si el que dirige es el causante (caso de participación inferior al 5%), declaración del IRPF correspondiente al año de fallecimiento del causante. Si el que dirige es otro del grupo de parentesco: Declaración del IRPF correspondiente al año anterior al del fallecimiento del causante del familiar que ejerza en lugar del causante funciones de dirección siempre que en ese ejercicio el causante ya estuviera jubilado. En otro caso, se determinará por la oficina en función de las circunstancias del caso.

IV.A.2.3) Naturaleza de la entidad participada:

La normativa autonómica utiliza la técnica de la delimitación en el propio texto de la norma. La norma estatal remite al artículo 4.2 del Impuesto sobre el Patrimonio que, a su vez, lo hace a la del Impuesto sobre Sociedades y es más favorable.

- ***En la normativa estatal:*** La entidad participada debe cumplir los requisitos previstos en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, con la redacción prevista en la Ley 35/2006, que establece que deberá tratarse de participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

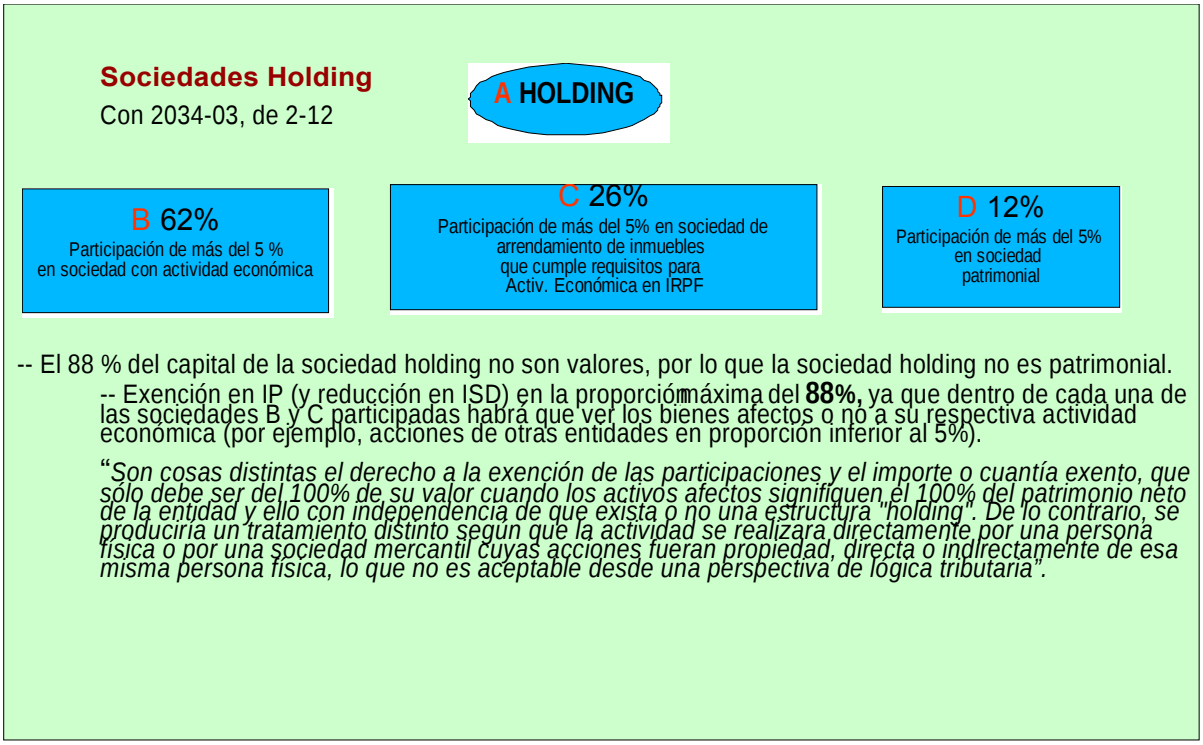
- que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas, de acuerdo con lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán a estos efectos como valores:

- ✓ Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- ✓ Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- ✓ Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- ✓ Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea de carácter patrimonial (sociedad holding).

Si la sociedad holding cuyas participaciones se transmiten tuviera participaciones tanto en entidades para las que se cumplen los requisitos como en otras en las que estos no se cumplan, sólo cabrá aplicar la reducción si más de la mitad del valor de la participación corresponda a sociedades que cumplan los requisitos. El valor de la reducción vendrá dado por la aplicación sobre el valor total de la participación del porcentaje que supongan las participaciones de las sociedades no patrimoniales respecto del total (Con DGT MEH 2034-03)



En cuanto a las participaciones directas de una sociedad A en Sociedades de Inversión Colectiva (SII-SICAV), a partir de la reforma de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio por la Ley 35/2006, las mismas no se encuentran nunca exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, y, por tanto, tampoco les resulta aplicable la reducción estatal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que, en todo caso, tales sociedades de inversión tienen el carácter de sociedades patrimoniales. De ahí que, si la participación en la SIC es superior al 50% del capital de la sociedad A la exención y la reducción no se aplicarán en ninguna proporción del capital de dicha sociedad, y si la participación en la SIC es inferior al 50% del capital de la sociedad A, la exención en IP y la reducción en ISD se aplicarán a las participaciones de la sociedad A en la proporción en que su capital se encuentre afecto a actividades económicas[19].

19 Con anterioridad a la reforma de la Ley 19/1991 por la Ley 35/2006 la Dirección General de Tributos admitía la aplicación de la exención en IP a participaciones de una determinada sociedad A que a su vez participase, en más del 50 % de su capital, en Sociedades de Inversión Colectiva, siempre que estas últimas participaciones: a) resultasen necesarias para el ejercicio de la actividad de la sociedad A (Con 1451-01: Si la participación en una SIMCAV es muy significativa -en el caso concreto, el 30%-, tiene vocación de permanencia tal participación en el patrimonio social y, por tanto, no parece que pueda darse este supuesto); b) se hubieran adquirido por un precio que no fuera superior al de las reservas voluntarias del mismo año y de los últimos 10 años.

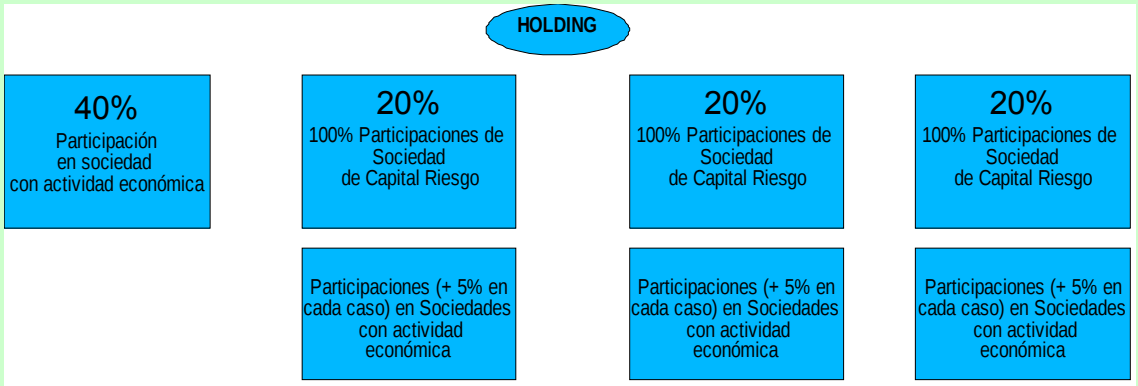
En cuanto a las participaciones indirectas de una sociedad A en una Sociedad de Inversión Colectiva a través de una sociedad del holding (sociedad B) , las mismas sólo resultarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio y podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando tal participación (individualmente, o sumada con otras de la misma clase) resulte inferior al 50% del capital de la sociedad B interpuesta, y, además, la participación en la sociedad de inversión colectiva resulte necesaria para el desarrollo de la actividad de la sociedad B. (Consulta vinculante V1705-07, de 2 de agosto, referida a un Fondo de Capital Riesgo).

Por su parte, las participaciones de una sociedad A en una o varias Sociedades de Capital Riesgo se entienden afectas a una actividad económica y, caso de constituir, más del 50% del capital de la sociedad A, permiten la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sociedades, computándose, por tanto, a los efectos del porcentaje o proporción de la exención y de la reducción, en el supuesto de que la totalidad del capital de la sociedad A no se encontrase afecto a actividades económicas.

- **ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES**
  - ❑ REQUISITOS DE LOS BIENES: **REDUCCIÓN ESTATAL**

Sociedades de Capital Riesgo

V0135-08, de 24-1



*Exento en IP y reducido en ISD al **100** %.*

Tampoco se computarán en el patrimonio los valores y los elementos patrimoniales cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, aunque provengan de la realización de actividades económicas, y no superen el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores[20].

- *En la normativa* ***autonómica****:* La entidad participada no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario. A estos efectos se entenderá que una entidad tiene esta finalidad cuando más de la mitad de su activo sean bienes inmuebles que no se encuentren afectos al desarrollo de actividades económicas de carácter empresarial o sean valores. Al no estar prevista ninguna excepción en el cómputo de los valores, se deberán incluir en tal cómputo los valores y elementos patrimoniales excluidos por la normativa estatal.

La verificación de esta situación podrá efectuarse, en un primer estadio, mediante el examen de los datos relativos a las actividades desarrolladas por la sociedad y las partidas económicas del balance consignadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año de fallecimiento obtenidos mediante el acceso a las bases de datos disponibles (oficinas gestoras) o mediante requerimiento dirigido a la entidad o a los sujetos pasivos o sus representantes, de acuerdo con las circunstancias del caso.

Alternativamente, podrá solicitarse certificación o copia de las cuentas anuales correspondientes al año de devengo depositadas en el Registro Mercantil, con especial atención al balance y memoria de la entidad.

IV.A.3 Supuesto de causante jubilado de las funciones de dirección en el caso de participación individual.

- Normativa estatal*:* Para la aplicación de la reducción estatal, en la que no se contempla el supuesto de jubilación del causante, el hecho de que percibiera una pensión no perjudica por sí mismo su derecho a la aplicación de la reducción si se acredita el ejercicio de las funciones de dirección.

[20] V1571-11, de 16-6: ‘‘*Cosa distinta es que una vez constatado el derecho a la exención en el impuesto patrimonial por tratarse de actividad empresarial y cumplirse los restantes requisitos establecidos, entre en juego la norma prevista en el último párrafo, que limita el alcance objetivo de la exención a la proporción que los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorados en las deudas, representen respecto del valor del patrimonio neto de la entidad. Hecha esa precisión y dada la remisión contenida en el texto reproducido a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para establecer si un elemento está o no afecto a la actividad económica, ha de advertirse que el artículo 29.1.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 del 29 de noviembre), excluye de forma expresa como afectos a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad, por lo que, con independencia de la inclusión o no del valor de las inversiones financieras temporales a que se refiere el escrito de consulta a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, no podrá aplicarse sobre su valor la reducción prevista en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987”.* En el mismo sentido, V0852-11, de 1-4.

- Normativa autonómica: Contempla el supuesto de jubilación del causante en las labores de dirección en el supuesto de que únicamente el causante ostentara participaciones en la entidad (**participación individual**). En el caso de que otro/s de los posibles beneficiarios de la reducción ostentara también participaciones de la entidad transmitida (**participación conjunta**) la posibilidad de jubilación del causante ya se contempla en el caso general, porque cualquier posible beneficiario puede cumplir con el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

Así pues, habría que distinguir varios supuestos en participación individual:

a) Causante jubilado (en la actividad de dirección o en cualquier otra) y sigue ejerciendo la dirección tras su jubilación hasta el fallecimiento: Se aplicaría el criterio del Tribunal Supremo y los TSJCCAA. El supuesto de jubilación en la actividad de dirección y ejercicio efectivo de la dirección será muy difícil en el caso de personal de alta dirección, porque hace falta acreditar el contrato laboral, aunque sí puede darse en el supuesto de administrador.

b) Causante jubilado y otro ejerce la dirección.: Se aplicaría la normativa autonómica el cónyuge y los descendientes del causante que ejercieran ahora la actividad y, en ausencia de éstos, el cónyuge, padre o adoptante.

Requisitos para la aplicación de la reducción autonómica en el caso de participación individual:

a) El causante deberá hallarse jubilado del ejercicio de las funciones de dirección o de cualquier otra actividad en el momento del fallecimiento, lo que se justificará mediante el correspondiente certificado expedido por la Seguridad Social.

b) 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.

c) El requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección deberá cumplirse por su cónyuge, o por alguno de sus descendientes o adoptados. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente a los herederos que cumplan este requisito y por la parte en que resulten adjudicatarios, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Consulta Vinculante DGT CEH V0001-10, de 14 de julio).

Para la acreditación del ejercicio efectivo de las funciones de dirección deberá requerirse los siguientes medios de prueba:

-Declaración/es del IRPF correspondiente/s al ejercicio anterior al del fallecimiento del causante, salvo cuando la jubilación se hubiera producido en el año de fallecimiento, en cuyo caso se requerirá la correspondiente a ese ejercicio.

-Cuando la vinculación sea mercantil: certificación del Registro Mercantil en el que conste el nombramiento como administrador o miembro del consejo y de las funciones desarrolladas; contrato que rija las relaciones entre la entidad y el sujeto pasivo (acompañado de Informe de vida laboral del afiliado o de empresa expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social en el caso de que no exista o no haya constancia fehaciente de su fecha de celebración) o cualquier otro medio de prueba que acredite las funciones desarrolladas y que éstas se desarrollaron en el periodo correspondiente.

-Cuando la vinculación con la actividad sea laboral, documentación que justifique la naturaleza gerencial de las funciones desempeñadas: copia de contrato de trabajo y sus cláusulas complementarias (acompañado de Informe de vida laboral del afiliado o de empresa expedido por la Tesorería General de la Seguridad Social en el caso de que no exista o no haya constancia fehaciente de su fecha de celebración) o cualquier otro medio de prueba que acredite las funciones desarrolladas y que éstas se desarrollaron en el periodo correspondiente.

Cuando, por la dimensión de la empresa, la naturaleza de la actividad u otras circunstancias concurrentes no se considere suficientemente acreditado el cumplimiento de dicho requisito, la oficina podrá requerir un certificado del Registro Mercantil, en el que consten conferidos al interesado poderes relacionados con el ejercicio de funciones directivas (capacidad de otorgar contratos, autorización para la disposición fondos de la entidad, etc)

IV.B REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN INTER VIVOS DE PARTICIPACIONES EN DETERMINADAS ENTIDADES.

IV.B.1 Requisitos comunes a la normativa estatal y la autonómica:

IV.B.1.1) Porcentaje de la reducción.

El porcentaje de reducción aplicable será del **95%.**

No obstante, la normativa autonómica contempla un porcentaje del **90%** en el supuesto de que el donante se hallara jubilado y en el momento de la donación tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

IV.B.1.2) Participación en la entidad del transmitente y/o de los adquirentes:

En el momento del devengo, los participantes en la operación deben ostentar una participación mínima en el capital de la entidad:

a) **Participación individual** del donante: La participación del donante en el capital de la entidad deberá ser, al menos, del **5 por 100**.

b) **Participación conjunta:** del **20 por 100** con sus ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

En ambos casos, cabe que el donante no done la totalidad de sus participaciones.

IV.B.1.3) Ejercicio efectivo de funciones de dirección por el transmitente y/o los adquirentes.

El donante, en los supuestos de participación individual y/o los donatarios que participen en el cumplimiento del requisito de participación mínima conjunta deberán ejercer en el momento del devengo funciones efectivas de dirección. A tal efecto, se requerirán al sujeto pasivo la/s declaración/es del IRPF correspondiente/s al ejercicio anterior al del devengo. Para acreditar la naturaleza directiva de las funciones desempañadas son de aplicación las observaciones contenidas en el apartado homónimo relativo a las adquisiciones mortis causa.

IV.B.2 Requisitos donde difieren la normativa estatal y la autonómica:

IV.B.2.1) Bienes o derechos objeto de la base imponible reducible:

- Normativa autonómica: Participaciones en el capital o patrimonio de entidades, en pleno dominio, usufructo o nuda propiedad sobre las mismas.

- Normativa estatal: incluye también los derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en los beneficiarios de la reducción o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad.

IV.B.2.2) Beneficiarios de la reducción

Los posibles beneficiarios difieren según la normativa aplicada:

- *Normativa estatal:* los adquirentes deben ser el cónyuge, descendientes o adoptados del donante

- *Normativa autonómica:* los adquirentes deben ser el cónyuge, descendientes o adoptados del donante, pero cuando no existan descendientes o adoptados, admite su aplicación a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes del donante.

IV.B.2.3) Cómputo del requisito de renta:

Los rendimientos derivados del desarrollo de funciones efectivas de dirección se han de computar en el ejercicio anterior al de la donación y deben constituir:

- *en la normativa* ***autonómica:*** la **mayor fuente de renta** procedente de las actividades económicas o del trabajo personal. Para que resulte aplicable la reducción autonómica, deberán compararse en la declaración del IRPF correspondiente, los rendimientos **netos** procedentes de la titularidad de las participaciones con los que el transmitente hubiera obtenido de cada una de las demás actividades **aisladamente consideradas**, por cuenta propia o ajena, que hubiesen originado rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.

- *en la normativa* ***estatal:*** más del 50% de la totalidad de los rendimientos netos del trabajo personal y de las actividades económicas.

IV.B.2.4) Naturaleza de la entidad participada:

Será de aplicación lo previsto en el apartado homónimo relativo a la reducción por adquisiciones mortis causa de participaciones.

IV.B.2.5) Requisito de mantenimiento de la adquisición:

- ***en la normativa autonómica****:* Se ha de mantener: identidad de las participaciones, lo que supone, mantenimiento del mismo porcentaje de participación y de su valor. Véase apartado IV.A.1.5.

- ***en la normativa estatal:*** debe mantenerse la adquisición (véase apartado IV.A.1.5) durante los **diez** años siguientes al devengo de la donación y que por dichas participaciones se tenga derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (porcentaje de participación, actividad de la entidad, valor de las participaciones, funciones de dirección y retribuciones, etc.). A diferencia del supuesto de adquisición *mortis causa* no vale, pues, sólo el mantenimiento del valor de la participación, por lo que, por ejemplo, no vale la sustitución de una participación en empresa no patrimonial, por una participación en un FIM o en una SICAV o un plazo fijo.

IV.B.3 Requisitos adicionales exigidos por la normativa estatal no establecidos por la normativa autonómica:

IV.B.3.1) Edad mínima o situación de incapacidad del donante:

- ***en la normativa autonómica***: no se exige que el donante tenga una edad mínima o una discapacidad. La edad sólo condiciona el porcentaje de reducción en el supuesto de que se hallara jubilado (Ver aptado IV.A.1.1)

- ***en la normativa estatal:*** exige 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 en el momento del devengo.

La edad podrá verificarse a través de los datos personales obrantes en el documento que contenga el acto. La situación de incapacidad mediante copia de la resolución de reconocimiento de la situación expedida por el Director Territorial del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

IV.B.3.2) Necesidad de que el donante cese en el ejercicio de la actividad

- ***En la normativa autonómica:*** No se exige expresamente que el donante cese en el ejercicio de las funciones de dirección.

- ***En la normativa estatal:*** exige que si el donante viniere 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.

IV.B.4 Supuestos previstos en la normativa autonómica no contemplados en la estatal: Donante jubilado de las funciones de dirección en el momento de la donación en el supuesto de participación individual.

- ***Normativa estatal****:* Para la aplicación de la reducción estatal, en la que no se contempla el supuesto de jubilación del donante, el hecho de que percibiera una pensión no perjudica por sí mismo su derecho a la aplicación de la reducción si se acredita el ejercicio de las funciones de dirección.

- ***Normativa autonómica****:* Contempla el supuesto de jubilación del donante en las labores de dirección en el supuesto de que únicamente el donante ostentara participaciones en la entidad (**participación individual**) (CV DGT CEH V0001-10). En el caso de que por el tiempo transcurrido entre la jubilación y la donación pudiera considerarse que ésta última tenga su origen en aquélla, se entenderá, a

estos efectos, que fue el donante quien desarrollaba la actividad de forma habitual, personal y directa en el momento de la donación, por lo que se estará al caso general.

En el caso de que otro/s de los posibles beneficiarios de la reducción ostentara participaciones (**participación conjunta**) la posibilidad de jubilación del donante ya se contempla en el caso general porque cualquier socio puede cumplir con el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

Así pues, habría que distinguir varios supuestos en participación individual:

a) Causante jubilado (en la actividad de dirección o en cualquier otra) y sigue ejerciendo la dirección tras su jubilación hasta el fallecimiento: Se aplicaría el criterio del Tribunal Supremo y los TSJCCAA. El supuesto de jubilación en la actividad de dirección y ejercicio efectivo de la dirección será muy difícil en el caso de personal de alta dirección, porque hace falta acreditar el contrato laboral, aunque sí puede darse en el supuesto de administrador.

b) Donante jubilado y otro ejerce la dirección: Se aplicaría la normativa autonómica el cónyuge y los descendientes del donante que ejercieran ahora la actividad y, en ausencia de éstos, el cónyuge, padre o adoptante.

Requisitos para la aplicación de la reducción en el caso de participación individual:

a) El donante deberá hallarse jubilado del ejercicio de las funciones de dirección, o de cualquier otra actividad, en el momento de la donación, lo que se justificará mediante el correspondiente certificado expedido por la Seguridad Social y no deberá ejercer de manera efectiva funciones de dirección.

b) Si, en el momento de la jubilación, el donante 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.

c) El requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección deberá cumplirse por su cónyuge, o por alguno de sus descendientes o adoptados.

d) La reducción se aplicará únicamente a los donatarios que cumplan el requisito de ejercicio efectivo de las funciones de dirección y por la parte en que resulten donatarios. Los requisitos de ejercicio de la actividad empresarial o profesional y de renta deberán cumplirse por los donatarios con derecho a aplicarse la reducción en el momento de la donación. El periodo que habrá de tomarse a los efectos de la acreditación del requisito de renta para tales donatarios será el período impositivo anterior al de la donación siempre que en ese ejercicio el donante ya estuviera jubilado. En otro caso, se determinará por la oficina en función de las circunstancias del caso.

e) Para la acreditación del ejercicio efectivo de las funciones de dirección deberá acreditarse mediante el requerimiento de los medios de prueba señalados en el apartado relativo al *Supuesto de causante jubilado de las funciones de dirección en el caso de participación individual.*

f) Para los requisitos de actividad de la entidad y de mantenimiento patrimonial y de actividad se estará a lo previsto en el caso general.