

NÚMERO DE CONSULTA NO VINCULANT: NV0003-10

ÒRGAN: Direcció General de Tributs

DATA D'EIXIDA: 08/03/2010

NORMATIVA: Article 20.2.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Article 10.2 3r de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits. Articles 66, 115.1, 120.3 i 117.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Article 126.2 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

La consultant que en data 20 de juliol del 2004 va adquirir la meitat indivisa d'una oficina de farmàcia per herència de sa mare, va presentar, per això, una autoliquidació per l'impost sobre successions i donacions. En ella va optar per aplicar la reducció en la base imposable de l'impost per a l'adquisició per causa de mort d'empreses individuals prevista en l'article 20.2.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, i es va comprometre a mantindre aquesta adquisició durant els 10 anys següents a la defunció, en compliment del requisit de permanència exigida en el precepte legal esmentat.

L'adquirent té la intenció de vendre la part d'oficina de farmàcia adquirida per transmissió per causa de mort, i encara no han transcorregut els 10 anys preceptius des de la defunció de la causant.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

Si després de transcórrer cinc anys des de l'adquisició per causa de mort, la consultant ven l'oficina de farmàcia i incompleix amb això el requisit de permanència patrimonial al qual queda condicionada l'aplicació de la reducció en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions prevista en els articles 20.2.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, té dret a acollir-se a la reducció autonòmica en la base imposable de l'impost a què es refereix l'article 10.2 3r de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits?

CONTESTACIÓ COMPLETA

L'article 20.2.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, estableix que: "En els casos en què en la base imposable d'una adquisició per causa de mort que corresponga als cònjuges, descendents o adoptats de la persona morta, estiguera inclòs el valor d'una empresa individual, d'un negoci professional o participacions en entitats, als quals s'aplique l'exempció regulada en l'apartat 8 de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, o el valor de drets d'usdefruit sobre aquests, o de drets econòmics derivats de l'extinció de l'usdefruit esmentat, sempre que amb motiu de la defunció es consolidara el ple domini en el cònjuge, descendents o adoptats, o aquests perceberen els drets a causa de la finalització de l'usdefruit en forma de participacions en l'empresa, negoci o entitat afectada, per a obtindre la base liquidable s'aplicarà en la base imposable, independentment de les reduccions que procedisquen d'acord amb els apartats anteriors, una altra del 95 % del valor mencionat, sempre que l'adquisició

es mantinga durant els 10 anys següents a la defunció del causant, llevat que l'adquirent muira dins d'aquest termini".

Per la seua banda, l'article 10.2 3r de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 11/2002, de 23 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat (per ser la vigent en data de la meritació de l'impost, és a dir, en data de la defunció del causant), aplicable en els supòsits en què, com en aquest, el causant tinga residència habitual a la Comunitat Valenciana, estableix que: "En els casos de transmissions d'una empresa individual o d'un negoci professional a favor del cònjuge, descendents o adoptats, o, quan no existisquen descendents o adoptats, a favor del cònjuge, d'ascendents o adoptants, o de parents col·laterals fins al tercer grau del causant, s'aplicarà a la base imposable una reducció del 95 % del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o al negoci, sempre que l'adquirent el mantinga en activitat durant un període de cinc anys a partir de la defunció del causant, llevat que aquell muira, al seu torn, dins del període mencionat.

En cas de no complir-se el termini de permanència en activitat a què es refereix el paràgraf anterior, s'ha d'abonar la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció efectuada, així com els interessos de demora.

Aquesta reducció serà aplicable sempre que concórreguen els requisits següents:

- a) Que l'activitat s'exercisca pel causant de manera habitual, personal i directa.
- b) Que l'activitat esmentada constituïska la font de renda més gran del causant, entenent per això la que proporcione un import superior dels rendiments del treball o de les activitats econòmiques. A aquest efecte, no es tindran en compte, sempre que es complisquen les condicions en cada cas establides, totes aquelles remuneracions que porten causa de les participacions del causant que gaudisquen de reducció segons el que estableix l'apartat 4 d'aquest article.
- c) Quan un mateix causant exercisca dues o més activitats de manera habitual, personal i directa, la reducció serà aplicable a tots els béns i drets afectes a aquestes, i es considerarà que la seua font de renda més gran a aquests efectes està determinada pel conjunt dels rendiments de totes elles".

Dels preceptes reproduïts cal destacar que, mentre que per a l'aplicació de la reducció estatal, s'exigeix el manteniment de l'adquisició durant els 10 anys següents a la defunció del causant (requisit que la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda ha interpretat en nombroses resolucions de consultes —entre elles, la núm. 2111-01, de 14 de desembre de 2001— en relació amb el manteniment, únicament, del valor de l'adquisició), el benefici fiscal previst en la normativa autonòmica se subordina al compliment de la condició que l'adquirent exercisca l'activitat durant un període de cinc anys a partir de l'adquisició per causa de mort, i s'entendrà a aquest efecte, que compleix el requisit mencionat quan obté rendiments d'activitats econòmiques durant el termini esmentat.

Per tant, tenint en compte que l'interessat va optar, en el seu moment, en el document públic d'acceptació i manifestació d'herència i en l'autoliquidació corresponent, per l'aplicació de la reducció estatal anteriorment mencionada, i que ara pretén l'aplicació d'un benefici fiscal autonòmic diferent d'aquell, encara que relatiu al mateix tipus de béns, tal nova pretensió només es podria

articular, si és el cas, a través del procediment de rectificació de l'autoliquidació inicialment presentada. I en aquest sentit, l'article 120.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, estableix que: "Quan un tributari obligat considere que una autoliquidació ha perjudicat siga com siga els seus interessos legítims, pot instar la rectificació de l'autoliquidació esmentada d'acord amb el procediment que es regule reglamentàriament".

D'acord amb l'anterior, i d'acord amb la remissió normativa continguda en el precepte esmentat, l'article 126.2 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, estableix que la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació "només es pot fer una vegada presentada la corresponent autoliquidació i abans que l'Administració tributària haja efectuat la liquidació definitiva o, si no n'hi ha, abans que haja prescrit el dret de l'Administració tributària per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació o el dret a sol·licitar la devolució corresponent".

En aquest sentit, correspon als serveis de gestió tributària, en virtut del que preveu l'article 117.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària:

"c) El reconeixement i la comprovació de la procedència dels beneficis fiscals d'acord amb la normativa reguladora del procediment corresponent.

i) La pràctica de liquidacions tributàries derivades de les actuacions de verificació i comprovació efectuades".

Així mateix, l'Administració tributària pot, segons les potestats i funcions atribuïdes per l'article 115.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària: "comprovar i investigar els fets, actes, elements, activitats, explotacions, valors i la resta de circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar que s'han complit correctament les normes aplicables a aquest efecte", i l'apartat 3 del mateix article afegeix que: "Els actes de concessió o reconeixement de beneficis fiscals que estiguen condicionats al compliment de certes condicions futures o a l'efectiva concurrència de determinats requisits no comprovats en el procediment en què es van dictar, tindran caràcter provisional. L'Administració tributària pot comprovar, en un posterior procediment d'aplicació dels tributs, la concurrència d'aquestes condicions o requisits i, si és el cas, regularitzar la situació tributària de l'obligat sense necessitat de revisar prèviament els actes provisionals esmentats d'acord amb el que disposa el títol V d'aquesta llei".

Conseqüentment, l'autoliquidació només es pot rectificar sempre que no haguera prescrit el dret de l'Administració per a practicar la liquidació definitiva, amb les pertinents actuacions de verificació i comprovació prèvies.

El termini de prescripció esmentat es regula en l'article 66 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, conforme al qual: "Prescriuran al cap de quatre anys els següents drets:

- a) El dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna".

Per tant, si la rectificació de l'autoliquidació en aquest cas, només cal mentre no haja prescrit el dret de l'Administració tributària valenciana per a comprovar el compliment de tots i cada un dels requisits als quals es troba condicionada l'aplicació de la reducció autonòmica, la veritat és que aquesta rectificació ja no resulta possible, una vegada transcorreguts més de cinc anys des de l'adquisició per causa de mort de la participació en la farmàcia, comptats de data a data, ja que, en el moment de plantejament de la consulta, i, almenys pel que fa al primer dels anys als quals s'ha de referir el compliment del requisit de manteniment de la farmàcia en activitat per l'adquirent (és a

dir, el primer any immediat al de la defunció), ja ha transcorregut el període de prescripció de 4 anys, computat, en virtut del principi de l'*actio nata*, a partir del moment en què l'Administració haja pogut i degut acreditar tal manteniment en activitat (és a dir, des de l'endemà al de la meritació de l'impost, a què s'entenen retrotrats els efectes de l'adquisició per causa de mort). Per aquest motiu no cabria ja cap tipus de comprovació administrativa referent a aquell primer any, i, en conseqüència, tampoc una eventual liquidació complementària per incompliment de les condicions a què es troba subjecta la reducció autonòmica.

Aquesta contestació s'efectua d'acord amb la informació proporcionada en l'escrit de consulta, sense tindre en compte altres circumstàncies no mencionades o que concorregueren efectivament, i que pogueren tindre rellevància en la determinació de la verdadera naturalesa de l'operació i de les conseqüències fiscals, cosa que pot ser objecte de comprovació administrativa.