

NUMERO DE CONSULTA NO VINCULANTE: NV0003-10

ORGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 08/03/2010

NORMATIVA: Artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo Diez. Dos. 3º de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Artículos 66, 115.1, 120.3 y 117.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos,

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La consultante que, en fecha 20 de julio de 2004, adquirió la mitad indivisa de una oficina de farmacia por herencia de su madre, presentando, por ello, autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que optó por la aplicación de la reducción en la base imponible del impuesto prevista, para la adquisición mortis causa de empresas individuales, en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y comprometiéndose a mantener dicha adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento, en cumplimiento del requisito de permanencia exigido en el precepto legal citado.

La adquirente tiene la intención de vender la parte de oficina de farmacia adquirida por transmisión mortis causa, no habiendo transcurrido los diez años preceptivos desde el fallecimiento de la causante.

CUESTION PLANTEADA

Si transcurridos cinco años desde la adquisición mortis causa, la consultante vende la oficina de farmacia, incumpliendo, con ello, el requisito de permanencia patrimonial a que queda condicionada la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ¿tendría derecho a acogerse a la reducción autonómica en la base imponible del impuesto a la que se refiere el artículo Diez Dos 3º) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos?

CONTESTACION COMPLETA

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que: *“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra*

del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo”.

Por su parte, el artículo Diez. Dos. 3º de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por la Ley 11/2002, de 23 de Diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (por ser la vigente a fecha de devengo del impuesto, esto es, a fecha de fallecimiento del causante), aplicable en los supuestos en los que, como el presente, el causante tenga su residencia habitual en la Comunidad Valenciana, establece que: “En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de ascendientes o adoptantes, o de parientes colaterales hasta el tercer grado del causante, se aplicará a la base imponible una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio, siempre que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo.

En el caso de no cumplirse el plazo de permanencia en actividad a que se refiere el párrafo anterior, deberá abonarse la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

Esta reducción será de aplicación siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.*
- b) Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante, entendiéndose por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tal efecto, no se tendrán en cuenta, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del causante que disfruten de reducción conforme lo establecido en el apartado 4º de este artículo.*
- c) Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas”.*

De los preceptos reproducidos interesa destacar que, mientras que para la aplicación de la reducción estatal, se exige el mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante (requisito que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha venido interpretando en numerosas resoluciones de consultas -entre ellas, la nº 2111-01, de 14 de diciembre de 2001- como relativo al mantenimiento, únicamente, del valor de la adquisición), el beneficio fiscal previsto en la normativa autonómica se subordina al cumplimiento de la condición de que el adquirente ejerza la actividad durante un periodo de cinco años a partir de la adquisición mortis causa, entendiéndose, a tal efecto, que cumple dicho requisito cuando obtiene durante dicho plazo rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, teniendo en cuenta que el interesado optó, en su momento, en el documento público de aceptación y manifestación de herencia y en la autoliquidación correspondiente, por la aplicación de la reducción estatal anteriormente citada, y que, ahora, pretende la aplicación de un beneficio fiscal autonómico distinto de aquél, aunque relativo al mismo tipo de bienes, tal nueva

pretensión sólo se podría articular, en su caso, a través del procedimiento de rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada. Y, en este sentido, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que: *“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo a la remisión normativa contenida en el precepto citado, el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que la solicitud de rectificación de la autoliquidación *“sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente”*.

En este sentido, corresponde a los servicios de gestión tributaria, en virtud de lo previsto en el artículo 117.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“ c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas”.

Asimismo, la Administración tributaria podrá, según las potestades y funciones atribuidas por el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: *“comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”*, añadiendo el apartado 3 del mismo artículo que: *“Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley”*.

Consiguientemente, la autoliquidación sólo podría rectificarse siempre y cuando no hubiera prescrito el derecho de la Administración para practicar la liquidación definitiva, previas las pertinentes actuaciones de verificación y comprobación.

Dicho plazo de prescripción se regula en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme al cual: *“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”.

Por tanto, si la rectificación de la autoliquidación en el presente caso, sólo cabe mientras no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria valenciana para comprobar el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos a que se encuentra condicionada la aplicación de la reducción autonómica, lo cierto es que tal rectificación no resulta ya posible, una vez

transcurridos más de cinco años desde la adquisición mortis causa de la participación en la farmacia, contados de fecha a fecha, ya que, en el momento de planteamiento de la consulta, y, al menos por lo que respecta al primero de los años a los que se ha de referir el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la farmacia *en actividad* por el adquirente (esto es, el primer año inmediato al fallecimiento), ya ha transcurrido el periodo de prescripción de 4 años, computado, en virtud del principio de la "*actio nata*", a partir del momento en que la Administración hubiera podido y debido acreditar tal mantenimiento en actividad (esto es, desde el día siguiente al del devengo del impuesto, al que se entienden retrotraídos los efectos de la adquisición mortis causa), por lo que no cabría ya ningún tipo de comprobación administrativa referente a ese primer año, y, en consecuencia, tampoco una eventual liquidación complementaria por incumplimiento de las condiciones a que se encuentra sujeta la reducción autonómica.

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