

NUMERO DE CONSULTA NO VINCULANTE: NV0006-08

ORGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 05/03/2008

NORMATIVA: Artículo Diez Dos 1º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se establece 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. Artículo 180, apartado 2, de la Ley de la Generalitat Valenciana 16/2005, de 30 de diciembre, Urbanística Valenciana.

DESCRIPCION DE LOS HECHOS:

El consultante es titular de una empresa individual agrícola, cuyos terrenos entran a formar parte de una reparcelación urbanística dentro de los cinco años siguientes a su adquisición mortis causa.

CUESTION PLANTEADA:

El consultante solicita conocer cómo operan las circunstancias que, a continuación se detallan, a los efectos del mantenimiento de los requisitos para la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la citada empresa individual agrícola, en los términos establecidos para la misma por 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:

a) La enajenación de parte de esos terrenos posteriormente a la aprobación provisional inicial del programa de actuación integrada por el ente local, pero anteriormente a la aprobación definitiva por la Comisión Territorial de Urbanismo correspondiente, y al plazo de cinco años desde la fecha del devengo del impuesto.

b) La enajenación de parte de esos terrenos posteriormente a la aprobación definitiva, pero anteriormente a la aprobación de la reparcelación y al plazo de cinco años desde la fecha de devengo del impuesto.

c) La enajenación de parte de esos terrenos posteriormente a la aprobación del proyecto de urbanización y al plazo de cinco años desde la fecha del devengo del impuesto.

d) La enajenación de parte de esos terrenos tras la aprobación el proyecto de urbanización, pero anteriormente a la ejecución del mismo y al plazo de 5 años desde la fecha del devengo del impuesto.

e) La ejecución del proyecto de urbanización y, por tanto, desaparición física de la parcela de origen en que se encontraban esos terrenos que constituían parte del inmovilizado material, los terrenos, de la empresa individual agrícola individual sobre el resto de los terrenos no afectos por la actividad urbanística referida.

CONTESTACION COMPLETA

El artículo Diez de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se establece el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos establece, en su apartado Dos, número 1º, que, para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones *mortis causa* resultarán aplicables las siguientes reducciones:

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

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

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

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

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

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

En su virtud, uno de los requisitos necesarios para la aplicación de la citada reducción autonómica es *“que la empresa agrícola se mantenga en el patrimonio de los causahabientes durante un periodo de cinco años”*. Dicho requisito, de conformidad con la interpretación dada al artículo por la Resolución de 25 de mayo de 2001, de esta Dirección General de Tributos, hace referencia al mantenimiento durante dicho periodo de la titularidad de los bienes patrimoniales

afectos a la actividad empresarial del causante, por lo que no se exige la afectación de los mismos a una actividad agrícola o de otro tipo.

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

a) En los casos de enajenación de elementos patrimoniales afectos a la actividad distintos de los inmuebles sobre los que se desarrolla la misma.

b) En los supuestos de arrendamiento de los terrenos.

c) En los casos de aportación de todos o algunos de los bienes afectos a la empresa agrícola, incluidos los bienes inmuebles, a otras entidades que continúen en la explotación agraria de los mismos.

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.

Por su parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180, apartado 2, de la Ley de la Generalitat Valenciana 16/2005, de 30 de diciembre, Urbanística Valenciana, la reparcelación forzosa producirá, *“además de los efectos previstos en los artículos 168, 169 y 170.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, los siguientes:*

a) *Transmisión, a la administración correspondiente, en pleno dominio y libre de cargas, de todos los terrenos de cesión obligatoria para su incorporación al patrimonio del suelo o su afectación a los usos previstos en el planeamiento, una vez recibida la urbanización.*

b) *Subrogación, con plena eficacia real, de las fincas resultantes por las fincas aportadas, debiendo quedar establecida su correspondencia.*

c) *Afectación real de las fincas resultantes adjudicadas al cumplimiento de las cargas y al pago de los gastos inherentes al sistema de actuación correspondiente”.*

Por lo tanto, y en virtud de cuanto antecede, hay que hacer constar que:

a) La reparcelación forzosa no constituye transmisión a un tercero distinto de los que componen el grupo de parentesco de los bienes a los que se refiere, a los efectos del incumplimiento del requisito al que se refiere el requisito 3) del párrafo primero del número 1º del apartado Dos del artículo Diez de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, ya que, en tales casos, se produce una subrogación de unas parcelas por otras, considerándose, a todos los efectos jurídicos, como las mismas.

En su virtud, en el supuesto e) planteado, 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.

b) En cambio, cualquier transmisión de los bienes afectos a la empresa individual agrícola a un tercero distinto de los que componen el grupo de parentesco, antes del cumplimiento del plazo de cinco años, salvo que sea debida, a su vez, al fallecimiento del propio adquirente, constituye un incumplimiento del citado requisito de permanencia de la empresa, y ello, con independencia de que tal transmisión se lleve a efecto antes o después de la reparcelación forzosa.

Por lo tanto, en los supuestos a), b), c) y d) planteados se entiende incumplido el requisito de permanencia patrimonial, por producirse la enajenación a un tercero dentro del plazo relevante de los cinco años, y, ello, con independencia del estado de tramitación del expediente urbanístico. No obstante, y por las razones igualmente mencionadas, no se entendería incumplido el requisito de permanencia patrimonial si la enajenación se produce a otro de los miembros del grupo de parentesco de la adquisición *mortis causa*.

En ambos casos, si se produjera el eventual incumplimiento del requisito de permanencia patrimonial por cualquiera de los adjudicatarios de los bienes en la adquisición *mortis causa*, todos los adquirentes *mortis causa*, hubieran sido o no finalmente adjudicatarios, deberán practicar liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como por los intereses de demora, contados desde la finalización del periodo reglamentario para presentar la declaración por la adquisición *mortis causa*.

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.