

CONSULTA: 12/2017

ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN Y TRIBUTOS

FECHA SALIDA: 07/04/2017

NORMATIVA APLICABLE

- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.
- Decreto-Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DESCRIPCIÓN

Se consultan distintas cuestiones sobre requisitos a cumplir en la transmisión de una explotación agraria para la aplicación de la reducción autonómica.

CONSIDERACIÓN PREVIA

De acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las comunidades autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria sobre aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de su competencia.

Por ello, la presente consulta sólo tendrá efectos vinculantes cuando se pronuncie sobre aspectos procedimentales o sustantivos regulados en normas aprobadas por la Comunidad Autónoma, como puede ser, la aplicación de una reducción propia establecida por Andalucía. En los demás aspectos, como por ejemplo la base imponible del impuesto, tendrá el carácter de mera información tributaria, sin resultar vinculante.

Por su parte, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado 2 que: *“Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.”*

En el caso planteado se cuestiona la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando aun no ha sucedido el hecho imponible por lo que se responde a la misma con la norma actualmente en vigor y con las circunstancias expuestas por la persona consultante. Por tanto, cuando se produzca el fallecimiento o la efectiva donación, habrá que estar tanto a las normas que en ese momento rijan como a las contingencias exactas que se produzcan.



CONTESTACIÓN

El artículo 22 quáter del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido (en adelante, TR) de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, establece que:

Artículo 22 quáter. Reducción autonómica por la adquisición "mortis causa" e "inter vivos" de explotaciones agrarias.

1. Para el supuesto de adquisición "mortis causa" e "inter vivos" de una explotación agraria por el cónyuge o descendientes del causante o donante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 17.1.a) y b) de la presente Ley, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el causante o donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación.

No obstante, en el caso de que el causante o donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento o donación, dicha actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sean cedidas las explotaciones agrícolas por cualquier negocio jurídico.

En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante o a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si para cumplir con el requisito establecido es necesario que el causante o donante se encuentre exclusivamente jubilado de la actividad agrícola, o si es posible la aplicación de la reducción en el caso de que el causante se hubiera jubilado por otros trabajos no agrícolas.
2. Si el concepto "encontrarse jubilado" se corresponde con tener más de 65 años (o en su caso más de 67 años), o si por el contrario, además del requisito de la edad, el concepto "encontrarse jubilado" requiere y exige el cobro de una pensión por jubilación bien de la actividad agrícola o de cualquier otro trabajo.

El artículo es claro al afirmar que "... el causante o donante se encontrara jubilado de la misma". Por tanto, es necesario para la aplicación de la reducción autonómica, que se encuentre jubilado por haber realizado la actividad de forma personal, habitual y directa cuando estaba en activo, y no lo será, cuando esté jubilado por otras actividades.



Por su parte, la edad no es lo determinante a estos efectos ya que un agricultor con más de 65 años (o 67) puede ejercer la actividad siendo aplicable, en su caso y si se cumplen el resto de los requisitos, la reducción autonómica al desarrollar de forma personal, habitual y directa la actividad agrícola.

3. Duda sobre el requisito exigido de percibir remuneraciones *“mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola”*. En este caso, queremos plantear la duda sobre si exige exclusivamente un contrato laboral por cuenta ajena, o si sería válido un contrato mercantil remunerado.
4. Exigencia del encuadramiento del trabajador a efectos de cotización en el Régimen de la Seguridad Social. En este punto la duda que se plantea es si es necesario que el trabajador se encuentre encuadrado en el Régimen General, o si cabe la posibilidad de que su encuadramiento sea en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, afirma que *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*. En este caso la norma se refiere solo a *“contrato laboral remunerado”*, por lo que no sería extensible a otros tipos de contratos.

No obstante lo anterior, el mismo apartado a) admite que el cónyuge o descendiente explote directamente la actividad agrícola siempre que le sea cedida dicha explotación *“por cualquier negocio jurídico”*, por lo que los interesados podrán hacer valer cualquier prueba admisible en derecho.

El apartado a) exige que en los casos de jubilación del agricultor, su cónyuge o descendiente ejerzan de forma habitual, personal y directa la actividad, esto es, que tengan una verdadera actividad económica vinculada a la explotación agraria y todo ello con independencia de su régimen de cotización en la Seguridad Social.

5. Que se aclare si la exigencia establecida en el párrafo que indica *“En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos”*. Se refiere a los requisitos establecidos por la normativa andaluza, o a los requisitos establecidos por ambas normativas.

Al tratarse de una reducción propia de la Comunidad Autónoma de Andalucía, los requisitos son los establecidos en la normativa autonómica

6. Si en el caso de que bien el cónyuge o alguno de los descendientes cumplan los requisitos establecidos, el resto de herederos o donantes que no cumplen de forma personal y directa con los requisitos podrían aplicar la reducción; es decir, en tal caso los condicionamientos derivados de la actividad agraria deben ser cumplidos por el cónyuge y cada uno de los descendientes.



La reducción establecida solo se aplicará para aquel heredero o donatario que cumpla los requisitos establecidos por la norma. Por tanto, si sólo uno de los descendientes del agricultor jubilado es quien desarrolla la actividad agrícola de forma habitual, personal y directa, sólo él tendrá derecho a la reducción del artículo 22 quáter.

Todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posterior comprobación de requisitos por los órganos correspondientes de la Agencia Tributaria de Andalucía.

