

**CONSULTA:** 22/2017

**ÓRGANO:** DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN Y TRIBUTOS

**FECHA SALIDA:** 31/05/2017

## **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**

Titular de explotación agrícola que compagina la jubilación con la actividad agraria en una finca rústica propiedad de la sociedad de gananciales a la que pertenece (su esposa no ejerce la actividad). Se pretende dejar en herencia la finca a sus cuatro hijos que formarán una comunidad de bienes para seguir explotando la actividad.

## **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.*

La primera pregunta se centra en el hecho de que el dueño de la finca rústica compagina la percepción de la pensión de jubilación con el ejercicio de la actividad agraria de forma habitual, personal y directa, a través de trabajadores contratados. En este sentido hay que hacer constar que la finalidad de la reducción establecida por el Decreto-Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, como afirma la propia Exposición de Motivos de la norma, facilitar la sucesión de la explotación agraria a fin de lograr la continuidad de dichas actividades económicas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En el caso expuesto, el consultante, aun cuando percibe pensión de jubilación, ejerce de forma personal, habitual y directa la actividad agrícola según manifiesta, por lo que se encontraría en el primero de los supuestos recogidos en el apartado a), al ejercer directamente la explotación. Todo ello con independencia de que cobre pensión de jubilación, lo cual no es incompatible per se con la aplicación futura de la reducción

Cabe recordar que ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa no implica que tenga que realizarse de manera física en exclusiva, sino que también engloba, por ejemplo, el gestionar el cobro



de la PAC, tener trabajadores contratados o cualquier otra cuestión que pueda ser prueba de ejercicio de la actividad.

Por su parte, según manifiesta el consultante, será una comunidad de bienes compuesta por los herederos quien continúe la actividad agraria lo cual no obsta a la aplicación de la reducción autonómica ya que la sociedad civil/comunidad de bienes es la forma mas habitual de ejercicio de explotaciones agrícolas por lo que excluirlas prácticamente vaciaría de contenido la reducción. En este sentido, lo importante a estos efectos es que cada uno de los comuneros realice la actividad económica, más allá de la mera participación en la sociedad civil.

La Resolución 2/99, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos aclara que *"... 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, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, 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."*

De igual forma la Dirección General de Tributos ha tratado en diversas consultas qué se entiende por ejercicio personal, habitual y directo por los miembros de las comunidades de bienes. Así, por ejemplo, la Consulta V1187/04, de 11 de mayo, establece que *"es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben intervenir en la ordenación de los factores de producción, y los efectos jurídicos y económicos de la actividad deben recaer sobre todos ellos ..."*

En el mismo sentido, se manifiestan muchas otras, como, por ejemplo, la Consulta V0814-07, de 17 de abril, cuando establece que *"en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas, siempre que, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad"*.

También cuestiona la posibilidad de *"dejar de explotar la actividad agraria y que esta pase a ser explotada directamente por sus cuatro hijos directamente a través de un arrendamiento"*. En este caso, si solo hay arrendamiento, no se entendería cumplido el requisito autonómico ya que, como aclara la Consulta Vinculante número 0355-10, de 24 de febrero de 2010, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de fincas rústicas se catalogan como Rendimientos de Capital Inmobiliario y no como Rendimientos de Actividades Económicas. Por tanto, el arrendamiento, por si solo, no dará derecho a tener la reducción ya que la actividad agraria no se ejercería de forma habitual, personal y directa por aquellos sujetos pasivos que quieran aplicarse la reducción del artículo 22. quáter. Si la actividad se ejerce de forma efectiva por los arrendatarios, si se cumple.

En lo referente a otra de las cuestiones suscitadas, esto es, si es necesario que la actividad agrícola constituya la principal fuente de renta de los herederos, la respuesta es negativa ya que, como aclara la



propia Exposición de Motivos del Decreto-Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *“se crea una nueva reducción autonómica por la adquisición «mortis causa» e «inter vivos» de una explotación agraria, por medio de la que se flexibiliza el requisito exigido en la normativa vigente de ejercicio de la actividad agraria de manera personal y directa por el transmitente, y se suprime el de que constituya su principal fuente de renta”*. A los efectos de la reducción, y teniendo en cuenta que no se exige exclusividad ni que sea principal fuente de renta, es indiferente que quien explote la actividad agraria tenga otros ingresos.

También pregunta que: *¿Al estar casado en régimen de gananciales, perteneciendo el campo a los dos cónyuges, pero explotado por uno solo, alcanzaría la reducción a la totalidad del valor de las fincas o solo a la mitad del mismo?*.

Como quiera que el apartado a) exige que el causante ejerza o haya ejercido la actividad agraria, la parte de las tierras propiedad de quien no la explotó, no puede tener derecho a la reducción en ningún caso al no cumplirse el primer requisito.

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

