

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0003-13

Òrgan: Direcció General de Tributs

Data d'eixida: 07/03/2013

Qüestió plantejada:

Aplicació dels beneficis fiscals associats a l'adquisició de determinats béns o drets en l'impost sobre successions i donacions.

Normativa:

- Article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.
- Article 42 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, aprovat per Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre.
- Articles 10 i 10 bis de la Llei valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'IRPF i de la resta de tributs cedits.

Doctrina administrativa:

- Resolució 2/1999, de 23 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda, relativa a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en matèria d'habitatge habitual i empresa familiar (d'ara en avant, Res. DGTMEH 2/99).
- Resolució de 25 de maig de 2001, de la Direcció General de Tributs de la Generalitat Valenciana.

Contestació:

I. QÜESTIONS COMUNES RELACIONADES AMB LES ADQUISICIONS PER CAUSA DE MORT

I.1 Inclusió en la base imposable del valor dels béns amb dret a reducció (apt. 1.1.b Res. DGTMEH 2/99)

Si hi ha adjudicació expressa pel testador, la base imposable corresponent als béns amb dret a reducció s'ha d'imputar als adjudicataris.

En qualsevol altre cas, la reducció beneficia per igual els drethavents en la successió, amb independència de les adjudicacions efectuades en la partició, i cada un sobre la part del valor del bé objecte de reducció inclosa en la seua base imposable corresponent, en la mesura que complisquen tots els altres requisits previstos.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

I.2 Procediment que s'ha de seguir per a practicar la reducció en els supòsits de defunció d'una persona casada sota el règim econòmic matrimonial de guanys

Després de la dissolució del règim econòmic matrimonial per la defunció d'un dels cònjuges, la reducció s'ha de calcular sobre el valor dels béns que es troben finalment inclosos en el cabal hereditari del causant (apt. 1.1.a Res. DGTMEH 2/99), com a conseqüència de les operacions de liquidació del règim.

En el cas que l'herència s'haja presentat a declaració sense liquidació prèvia del règim econòmic matrimonial, s'ha de requerir als interessats que s'acredite documentalment aquesta liquidació del règim economicom matrimonial i les adjudicacions de béns o parts de béns que en deriven.

I.3 Trasllet de la reducció en la consolidació del domini

Si la reducció a què puguen tindre dret els nus propietaris, com a subjectes passius, no pot ser efectivament practicada per insuficiència de base imposable, és possible traslladar la resta no imputada a la liquidació procedent de la consolidació de domini, quan aquesta es produïsca per defunció de l'usufructuari o per venciment del termini temporal de l'usdefruit (art. 51.2 RISD, apt. 1.1.d Res. DGTMEH 2/99).

I.4 Consideració de les càrregues i deutes en el càlcul de la base de les reduccions

El Tribunal Suprem, en Sentència de 18 de març de 2009 i el Tribunal Económico-administratiu Central (TEC)¹ en resolucions de 8 de juliol de 2009 i de 6 de desembre de 2010, entre altres, estableixen una interpretació oposada a la prevista en la Resolució 2/1999, del 23 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda, relativa a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en matèria d'habitatge habitual i empresa familiar (d'ara en avant, Res. DGTMEH 2/99), la base sobre la qual s'ha d'aplicar la reducció consisteix en el valor del bé que ha integrat la base imposable.

Així doncs, del valor real (declarat o comprovat) del bé en qüestió s'han de deduir les càrregues o gravàmens que figuren directament establits sobre aquest i disminuïsquen realment el seu capital o valor, com els censos i les pensions i, si és el cas, els deutes directament relacionats amb aquests (per exemple, per haver-se contret en ocasió de l'adquisició de les participacions o de l'exercici de l'activitat), però no els deutes i les despeses generals de l'herència.

II. NORMES PARTICULARS: REDUCCIONS PER ADQUISICIONS D'EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCI PROFESSIONAL

¹ Sentència de 18 de març de 2009 (Tribunal Suprem) i resolucions de 8 de juliol de 2009 i de 6 de desembre de 2010, entre altres (TEC),

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

**II.A REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ PER CAUSA DE MORT D'EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCI
PROFESSIONAL**

II.A.1 Requisits comuns a la normativa estatal i l'autonòmica

II.A.1.1) Beneficiaris de la reducció

L'adquirent ha de ser el cònjuge o els descendents i adoptats del causant, i si no hi ha descendents o adoptats, el cònjuge, els ascendents, adoptants o els parents col·laterals fins al **tercer grau** d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat².

² Per aplicació del que disposa la Sentència del Tribunal Suprem de 18 de març de 2003 i Sentència del Tribunal Suprem de 14 de juliol de 2011, en recurs de cassació per a la unificació de doctrina.

En el cas de premoriència o divorci del cònjuge que determina el vincle d'afinitat, hi ha controvèrsia a nivell doctrinal i jurisprudencial:

La DGT, en una doctrina molt consolidada, manifestada en diverses resolucions i mantinguda després de la Sentència del Tribunal Suprem de 18 de març de 2003 (per exemple, en resolucions V1375-10, V1546-11, V2732-11 i V2302-11), considera que la premoriència o el divorci del cònjuge que determina el vincle d'afinitat de l'adquirent amb el transmetent extingeixen la relació d'afinitat.

En canvi, diverses sentències de tribunals superiors de justícia de comunitats autònomes, fonamentant-se en l'esmentada Sentència del Tribunal Suprem de 18 de març de 2003 (en la qual, no obstant això, a pesar de tractar un supòsit de premoriència del cònjuge que determinaria l'eventual afinitat, les parts no discuteixen l'existència d'aquest vincle d'afinitat), conclouen que, en els casos de premoriència del cònjuge, es manté el dret a un determinat benefici fiscal per a un afí:

a) Sentències en què el tribunal jutja expressament sobre els dos aspectes (dret al benefici per als afins i manteniment de l'afinitat en cas de premoriència), emparant-se en la sentència del TS de 18 de març del 2003:

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA D'ASTÚRIES: sentències 428/2009, de 13 de març; 1210/2009, de 9 de juliol; 89/2009, de 26 de gener; 436/2009, de 13 de març; 278/2009, de 20 de febrer; Sentència núm. 657/2011, de 15 de juny -JUR/2011/347978-; Sentència núm. 991/2010, de 2 de setembre -JUR/2010/335036-; Sentència núm. 250/2010, de 9 de març -JUR/2010/177254-; i 1060/2009, de 15 de juny -JUR/2009/343860-; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE GALÍCIA: Sentència núm. 538/2010, de 2 de juny -JUR/2010/329698-; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE MÚRCIA: Sentència núm. 465/2007, de 25 de maig -JT/2007/1407-, i TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE MADRID: Sentència núm. 30385/2009, de 16 de juny -JUR/2010/293222-.

b) Sentències en què es pronuncia a favor del recurrent i es reconeix parentiu i grup III per als col·laterals per afinitat, tenint en compte que hi ha premoriència del cònjuge, emparant-se en la sentència del TS de 18 de març del 2003:

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE LA COMUNITAT VALENCIANA: Sentència de 2 de novembre de 2010 -JUR/2011/109471-; Sentència núm. 1013/2010, de 22 de setembre -JUR/2011/66629-, i Sentència núm. 1241/2010, de 9 de desembre -JUR/2011/172392- (modifiquen una línia jurisprudencial anterior manifestada en la Sentència 498/2008, de 14 de maig); TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA D'ASTÚRIES: Sentència 153/2010, de 22 de febrer; TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA D'ARAGÓ: Sentència núm. 19/2011, de 20 de gener, i TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE MADRID: Sentència núm. 80/2011, de 16 de febrer -JT/2011/436-.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.A.1.2) Béns o drets objecte de la base imposable reducible

Béns i drets afectes³ a empreses individuals, negocis professionals posseïts pel causant en règim de:

- **ple domini**,

- **usdefruit**, sempre que amb motiu de la defunció es consolide el ple domini en els parents amb dret a l'aplicació de la reducció.

A l'efecte de determinar quan una activitat econòmica es desenvolupa de manera empresarial, cal atindre's al que disposa la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni, l'article 27 de la qual considera rendiments íntegres d'activitats econòmiques aquells que procedeixen del treball personal i del capital conjuntament, o només d'un d'aquests factors, i suposen per part del contribuent l'ordenació pel seu compte de mitjans de producció i de recursos humans o d'un dels dos, amb la finalitat d'intervindre en la producció o distribució de béns o serveis.

En particular, tenen aquesta consideració els rendiments de les activitats extractives, de fabricació, comerç o prestació de serveis, incloses les d'artesania, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres, i l'exercici de professions liberals, artístiques i esportives.

³Vegeu art. 29 LIRPF, per remissió de l'art. 2.1 RD 1704/1999.

En cap cas tenen la consideració d'afectes els actius representatius de la participació en fons propis (ja que l'excepció de l'article 6.3 del Reial decret 1704/1999 només es refereix a participacions).

Supòsits especials:

Compte de la labor d'una explotació agrícola: no afecta (per actiu representatiu de la participació en fons propis de l'entitat V0084-05 de 27-01-2005) (≈ compte de tresoreria).

Crèdits pendents de cobrament: poden estar afectes (V0084-05).

Comptes, quantitats en efectiu: no afectes (V0114-06, de 20-01-2006). Compte de tresoreria: podria estar afecte.

Fons de comerç: afecte, pel seu valor comptable V0101-04, de 20-09.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

A l'efecte del que s'ha disposat anteriorment, s'entén que l'**arrendament d'immobles** s'efectua com a activitat econòmica, únicament quan concórreguen les circumstàncies següents:

- a) Que en l'exercici de l'activitat es dispose, almenys, d'un local exclusivament destinat a dur a terme la gestió de l'activitat.
- b) Que per a l'ordenació d'aquesta s'utilitze, almenys, una persona empleada amb contracte **laboral**⁴ i a jornada completa.

II.A.1.3) Base de la reducció

La base de la reducció està constituïda pel valor dels béns i drets, minorat per les càrregues que recaiguen directament sobre els béns i disminuïsquen el seu valor i pels deutes derivats de l'activitat, determinat segons les normes de l'impost sobre el patrimoni.

⁴La norma fiscal exigeix una vinculació laboral i exclou la possibilitat d'una relació mercantil.

La Direcció General de Tributs en consulta núm. 1068/2001 estableix que en la mesura que la persona empleada per la societat, a pesar d'estar inclosa en el règim especial d'autònoms, tinga un contracte laboral i a jornada completa i perceba la remuneració per la prestació de serveis a la societat diferents dels derivats de la seua pertinença al consell d'administració, el requisit s'entén complit. En la V1619-05 informa que resulta indiferent que aquesta persona tinga la condició de soci o no la tinga, sempre que perceba la remuneració per la prestació de serveis a la societat diferents dels derivats de la seua pertinença al consell d'administració o pel seu càrrec d'administrador i sempre que existisca una relació contractual de caràcter laboral (el contracte ha de ser qualificat com a laboral d'acord amb la normativa vigent en aquesta matèria), siga quin siga el seu règim d'adscripció a la Seguretat Social.

La sala social del Tribunal Suprem ha fixat com a línia jurisprudencial que pot ser compatible la doble relació mercantil (integració orgànica amb la societat en ocupar l'òrgan d'administració) i laboral, si el soci administrador no té el control efectiu de la societat i no posseeix el 50 % del capital social (v. sentències del Tribunal Suprem, Sala Social de 29 [I.L. J 83] i 30 de gener [I.L. J 397]; 18 de febrer [I.L. J 404]; 4 [I.L. J 426], 5 [I.L. J 433]; 14 [I.L. J 478]; 20 [I.L. J 651], i 24 de març [I.L. J 546]; 14 d'abril [I.L. J 753], i 11 de novembre de 1997 [I.L. J 1480], 20 d'octubre de 1998 i 2 de juliol de 2001 [I.L. J 1675]. Així com les sentències del Tribunal Suprem, sala contenciosa administrativa, de 10 de setembre i 11 de novembre de 1997, i 20 d'octubre de 1998).

D'altra banda, el Tribunal Suprem, en Sentència de 13 de novembre de 2008, ha considerat que respecte dels administradors d'una societat amb què han subscrit un contracte laboral d'alta direcció i que exerceixen únicament les activitats de direcció, gestió, administració i representació de la societat pròpies d'aquest càrrec (és a dir, la representació i gestió de la societat en relació amb tots els actes compresos en l'objecte social), s'ha d'entendre que el seu vincle amb la societat és exclusivament de naturalesa mercantil i no laboral, "perquè la naturalesa jurídica de les relacions es defineix per la seua pròpia essència i contingut, no pel concepte que li haja sigut atribuït per les parts" (V1343-09).

Finalment, la V0563-11, de 7-3, estableix que: "En el supòsit descrit en l'escrit de consulta, concorre en la mateixa persona la condició d'administrador i de contractat laboral a jornada completa. Sense entrar en consideracions sobre la compatibilitat d'acord amb la legislació laboral d'aquest exercici simultani, no hi ha obstacle en la legislació de l'impost sobre el patrimoni per a aquesta duplicitat".

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.A.1.4) Percentatge de la reducció

El percentatge de reducció aplicable ha de ser del **95 %**.

II.A.1.5) Exercici pel causant de les activitats empresarials o professionals de manera habitual, personal i directa

II.A.1.5.a) Cas general: exercici de l'activitat pel causant

L'article 11.4 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni, estableix que:

“Els rendiments de les activitats econòmiques es consideren obtinguts pels qui duen a terme de manera habitual, personal i directa l'ordenació pel seu compte dels mitjans de producció i els recursos humans afectes a les activitats.

Es presumeix, llevat de prova en contra, que els requisits esmentats concorren en els qui figuren com a titulars de les activitats econòmiques.”

A aquest efecte, s'entén acreditat aquest requisit mitjançant la consignació de rendiments de les activitats econòmiques que determinen el dret a la reducció en la declaració de l'IRPF corresponent a l'**exercici de la defunció**, perquè la meritació de l'impost s'ha d'anticipar amb aquest motiu.

No s'inclouen en aquest supòsit els casos en què l'empresa o negoci transmés es trobe arrendat, i en aquest cas els rendiments percebuts han de ser de capital mobiliari (Resolució de 25 de maig de 2001, de la Direcció General de Tributs), encara que l'arrendatari siga el mateix hereu⁵.

II.A.1.5.b) Casos particulars

a. Activitat exercida per una comunitat de béns.

Quan l'activitat siga desenvolupada per mitjà d'una comunitat de béns, societat sense personalitat jurídica o societat civil, s'ha d'entendre que són cada un dels comuns, partícpis o socis els que desenvolupen l'activitat esmentada, i que és necessari, per a poder gaudir de l'exempció dels elements afectes a l'activitat, que cada comuner la duga a terme de manera habitual, personal i directa, d'acord amb

⁵ V1660-09, de 10-07.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques, i que complisca els altres requisits establits (apt. 1.2.a Res. DGTMEH 2/99).

b. Transmissor jubilat en el moment de la meritació: vegeu punt 3.2 d'aquest apartat.

c. Exercici de l'activitat pel cònjuge supervivent amb béns comuns del causant.

En aquest cas, és necessari que el requisit d'exercici habitual, personal i directe es complisca en el **cònjuge exercent** (art. 4.8.1, 2n paràgraf de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni; apartat 1.2.b de la Resolució 2/1999, de 23 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda i apartat 7 (2n paràgraf) de la Resolució de 25 de maig de 2001, de la Direcció General de Tributs de la Generalitat Valenciana).

Tenint en compte que el període impositiu del cònjuge adjudicatari no es veu afectat per la defunció del causant, el període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de renda per a aquest cònjuge és l'exercici anterior al de la defunció del causant.

II.A.2 Requisits on difereixen la normativa estatal i l'autonòmica

II.A.2.1) Càlcul del requisit de renda

Els rendiments derivats de l'empresa individual o negoci professional transmés han de constituir:

- **Normativa estatal:** la **font de renda principal:** a aquests efectes, s'ha d'entendre per principal font de renda aquella en què almenys el 50 % de l'import de la base imposable de l'impost sobre la renda de les persones físiques provinga de rendiments nets de les activitats econòmiques de què es tracte. Perquè resulte aplicable la reducció estatal, s'han de comparar, en la declaració de l'IRPF corresponent, els rendiments nets procedents de l'activitat o negoci en qüestió amb la suma total dels altres rendiments nets, imputacions i increments de patrimoni. Per a determinar la concurrència d'aquest percentatge, no s'han de computar totes aquelles remuneracions que porten causa de la participació del subjecte passiu en les entitats que puguin resultar exemptes de l'impost sobre el patrimoni.

- **Normativa autonòmica:** la **font de renda major** procedent de les activitats econòmiques o del treball personal. Perquè resulte aplicable la reducció autonòmica, s'han de comparar, en la declaració de l'IRPF corresponent, els rendiments **nets** procedents de l'activitat o negoci en qüestió amb què el transmissor haja obtingut de cada una de les altres activitats **considerades aïlladament**, pel seu compte o per compte d'altri, que hagen originat rendiments del treball o de les activitats econòmiques.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- Les dues normatives preveuen:

- Que no es tinguen en compte en la comparació, sempre que es complisquen les condicions establides en cada cas, totes aquelles remuneracions que porten causa de les participacions del transmissor que gaudisquen de reducció:

- Per a la normativa estatal: la reducció establida en la seua pròpia normativa.
- Per a la normativa autonòmica: qualsevol reducció, autonòmica o estatal.

- Que quan la mateixa persona transmeta dues o més empreses individuals o negocis professionals respecte dels quals resulte aplicable la reducció, perquè es compleix en cada una d'elles el requisit d'exercici habitual, personal i directe, aquesta reducció afecta tots els béns i drets afectes a unes i altres, i es considera que la seua font de renda major o principal a aquests efectes ve determinada pel conjunt dels rendiments de totes aquestes.

EXEMPLE

2007 Rendiments nets:

Rendiments treball 32.100 €

Rendiments capital mobiliari 650 €

Import rendes immobiliàries 180 €

Rendiments capital immobiliari 15.000 €

Rendiments activitat econòmica (RAE) 35.500 €

Total BI general i de l'estalvi: 83.430 (32.100 + 650 + 180 + 15.000 + 35.500) €

Normativa estatal: RAE: 35.500 < 50 % s/83.430

Normativa autonòmica: RAE > rendiments de treball

Segons normativa estatal: no és procedent aplicació benefici fiscal. Segons normativa autonòmica, sí.

Si excloem els RT per provindre de funcions de direcció en societats les participacions dels quals estan exemptes en IP i que, per tant, tenen dret a reducció

RAE: 65,83 % > 50 % s/51.330 (83.430-32.100)

En les dues normatives és aplicable la reducció.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.A.2.2) Requisit de manteniment de l'adquisició

II.A.2.2.a) *En la normativa autonòmica*

Els béns adquirits afectes a l'activitat del causant s'han de mantindre "en activitat" pels drethavents durant un període de **5** anys a partir de la defunció del causant, llevat que aquell muira dins del període esmentat. El compliment d'aquest requisit exigeix, alhora:

a) El manteniment de la identitat substancial de l'empresa o negoci, la qual cosa suposa el manteniment dels mateixos béns que constitueixen la part substancial de l'empresa o negoci i del seu valor.

S'ha d'analitzar cada cas concret per a determinar els béns que constitueixen la "part substancial" de l'empresa o negoci, en funció de la seua naturalesa i entitat, i considerar que, en tot cas, **formen part substancial del negoci els béns immobles afectes en el moment de la defunció del causant**.

D'altra banda, el manteniment del valor de l'empresa o negoci exigeix que els drethavents no duguen a terme actuacions en els béns afectes que suposen una pèrdua substancial del seu valor.

b) El manteniment d'una activitat a la qual s'afecten els béns adquirits, però no necessàriament la mateixa que l'exercida pel causant.

Aquest requisit l'han de complir tots els adjudicatariis de l'empresa individual o negoci professional, determinat directament pel causant en les disposicions testamentàries o com a conseqüència de les operacions de particions dutes a terme pels hereus, tenint en compte, a més, que tots els adjudicatariis han de pertànyer al grup de parentiu que permet aplicar la reducció (bé el constituït pel cònjuge i els descendents o adoptats; bé, si no hi ha descendents o adoptats, el constituït pel cònjuge, els ascendents o adoptants i els parents col·laterals fins al tercer grau d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat).

Si tots els adjudicatariis esmentats no compleixen el requisit de manteniment (en cas, per exemple, de venda posterior a un altre parent), perden la reducció tots els adquirents per causa de mort, hagen sigut adjudicatariis o no, i encara que com a adjudicatariis ells sí que hagen complit els requisits.

A aquests efectes, no s'entén incomplert el requisit si els béns afectes es transmeten, a títol oneros o gratuït, a un altre dels parents del grup de parentiu amb dret a aplicar-se la reducció en l'adquisició per causa de mort original.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.A.2.2.b) *En la normativa estatal*

L'adquisició s'ha de mantindre durant els **deu** anys següents a la defunció del causant, llevat que muira l'adquirent dins d'aquest termini, i s'ha d'exigir el manteniment del valor de l'adquisició.

La norma estatal duplica el termini però no exigeix, en l'àmbit de les adquisicions per causa de mort, que es mantinga l'activitat. Basta mantindre el valor substancial dels béns adquirits.

II.A.2.2.c) *En les dues normatives*

En el cas que a l'òrgan gestor li conste que no s'ha complit el termini de permanència, ha de practicar liquidació per la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora, comptats des del final del període reglamentari per a presentar la declaració per l'adquisició per causa de mort.

II.A.2.2.d) *Doctrina administrativa*

i. Supòsits de permanència que permeten l'aplicació tant de la normativa autonòmica com de l'estatal.

- Permuta.

- Reversió immediata en béns anàlegs. En la venda parcial, sense reversió, en canvi, no és possible un prorrateig de la reducció (V2324-05, de 17-11-2005).

- Grup d'hereus. Transmissions, a títol oneros i amb contraprestació en metàl·lic, o a títol gratuït. Les transmissions dins del grup no suposen incompliment d'aquesta obligació, i les que s'efectuen fora del grup, sí que suposen aquest incompliment (Cons. 2122-01).

- Aportacions a societat (Consultes DGT 1532-01, de 25-07-2001 i 0372-03, de 07-03-2003).

En el cas de la deducció autonòmica, atés que no basta amb el manteniment del valor, sinó que cal mantindre la identitat substancial, només resulta aplicable si la societat està constituïda únicament per socis que formen el grup d'hereus.

- Aportació a societat de guanys. Amb independència del caràcter gratuït o oneros de l'aportació de béns dels cònjuges a la societat de guanys i de les conseqüències tributàries que deriven de l'un o de l'altre, el bé aportat s'integra en una comunitat germànica o en mà comuna, és a dir, en un patrimoni autònom separat i comú, del qual serien titulars, indistintament i indeterminadament, els dos

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

cònjuges, sense dret actual a cap quota, la qual cosa impedeix que puguen disposar de meitats indivises dels béns comuns. D'aquesta manera, l'aportació no afectaria el requisit de permanència⁶.

ii. Supòsits de permanència vàlids per a la normativa estatal (manteniment del valor), però insuficients per a l'autonòmica, que exigeix el manteniment de la identitat substancial dels béns o el manteniment de l'activitat.

- **Reinversió immediata en actius no dineraris** (V1891-05, de 28-09-2005).

- **Col·locació dels diners de l'empresa en una institució financera**, sempre que s'acredite fefaentment el manteniment de la titularitat durant el termini (Cons. DGTVAL 0079-03, de 21-01-2003).

- **Diners de comptes o depòsits bancaris** de l'empresa o producte de la venda de béns de l'empresa: algun tipus d'immobilització immediata, que permeta l'acreditació de la permanència patrimonial, atés que els diners són fungibles: p. e., mitjançant depòsit a termini fix durant el termini (V1137-07, de 30-05-2007).

- **Arrendament dels béns.** És possible deixar els béns inactius per cessament d'activitat o arrendar-los (V0629-06).

iii. Supòsits en què No es considera que existisca permanència, ni en la normativa estatal, ni en l'autonòmica.

- **Constitució de càrregues reals:** la constitució d'un usdefruit vitalici suposa un acte de disposició, i no un acte d'administració, i se suposa un acte de modificació o transformació patrimonial que, fins a la consolidació del domini, redueix de manera essencial el valor patrimonial del dret del propietari, que passa a ser nu propietari (V2153-09, de 25-09)⁷.

⁶ V1381-11, de 01-06, que, encara que es referix a habitatge, resulta igualment aplicable a empresa.

⁷ Per la seua banda, respecte del dret de superfície, en el cas de la constitució d'una càrrega del 20 %, la DGT sí que va considerar que es disminuïa el valor dels béns (V0077-05), i, en canvi, quan posteriorment es va variar la proposta a una càrrega del 5 %, combinada amb substitució del valor de la càrrega amb altres actius, va considerar que sí que es mantenia el valor (V2324-05).

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.A.3 Supòsits previstos en la normativa autonòmica no previstos en l'estatal i que, per tant, exigeixen el compliment de la normativa autonòmica per a l'aplicació del benefici

II.A.3.1 Supòsit de béns privatis del causant afectes a l'exercici de l'activitat empresarial o professional del cònjuge supervivent

- **Normativa estatal:** no originarien dret a la reducció.

- **Normativa autonòmica:**

a) Es pot aplicar la reducció únicament el cònjuge supervivent, per la part en què resulte adjudicatari de l'herència o el llegat amb subjecció al que es disposa en l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, això és, per la part alíquota que li corresponga d'acord amb les normes reguladores de la successió, abans de les operacions de partició dutes a terme pels hereus.

b) El requisit d'exercici de l'activitat l'ha de complir el cònjuge supervivent en el moment de la defunció del causant i s'ha d'acreditar amb la declaració de l'IRPF corresponent a l'exercici anterior al de la defunció del causant.

c) El requisit de manteniment en activitat de l'empresa individual o negoci professional l'ha de complir el cònjuge adjudicatari.

D'altra banda, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial i d'activitat efectuades en aquest apartat.

II.A.3.2 Supòsit de transmissor jubilat de l'activitat empresarial o professional en el moment de la meritació

- **Normativa estatal:** per a l'aplicació de la reducció estatal, en la qual no es preveu el supòsit de jubilació del causant, el fet que perceba una pensió no perjudica per si mateix el seu dret a l'aplicació de la reducció si s'acredita l'exercici d'una activitat de manera habitual, personal i directa.⁸

- **Normativa autonòmica:**

Caldria distingir diversos supòsits:

- a) Causant jubilat (en l'activitat empresarial o en una altra) i continua exercint l'activitat el causant després de la seua jubilació: s'hauria d'aplicar el criteri

⁸ Per aplicació de les sentències del Tribunal Suprem de 12 de març i 10 de juny de 2009.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

del Tribunal Suprem i els TSJ de les comunitats autònomes, és a dir, seria aplicable el cas general.

- b) Causant jubilat en l'activitat empresarial i una altra persona exerceix l'activitat: s'haurien d'aplicar la normativa autonòmica el cònjuge i els descendents del causant que exerciren ara l'activitat.

Així doncs, únicament en el cas *b* seria aplicable aquest supòsit. Requisits:

a) El causant ha d'estar jubilat de l'activitat econòmica o empresarial que constituïska l'objecte de la reducció en el moment de la defunció. A aquest efecte, cal ajustar-se a l'estat de jubilació del causant en el dia de la defunció, la qual cosa es pot acreditar mitjançant certificat expedit per la Seguretat Social.

b) Si en el moment de la jubilació el causant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable és la general del **95 %**, i és del **90 %** si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys complits. Si l'edat és inferior, el percentatge és nul.

c) Es poden aplicar la reducció a l'empara d'aquest supòsit el cònjuge o els descendents o adoptats del causant, per la part en què resulten adjudicatari de l'herència o llegat.

d) Els requisits d'exercici de l'activitat empresarial o professional i de renda els ha de complir el cònjuge o algun dels seus descendents o adoptats del causant en el moment de la defunció d'aquest.

L'exercici de l'activitat empresarial o professional per les persones mencionades en el paràgraf anterior s'ha d'acreditar mitjançant el requeriment dels mitjans de prova següents:

- Declaració o declaracions de l'IRPF corresponents a l'exercici anterior al de la defunció del causant, excepte quan la jubilació s'haja produït l'any de defunció, i en aquest cas es requereix la que correspon a aquest exercici.

e) El requisit de manteniment de l'empresa en el patrimoni dels adquirents l'ha de complir cada adjudicatari de l'empresa individual o negoci professional, determinat directament pel causant en les seues disposicions testamentàries o com a conseqüència de les operacions de partició dutes a terme pels hereus, tenint en compte, a més, que tots els adjudicatari han de pertànyer al grup de parentiu que permet aplicar la reducció (el constituït pel cònjuge i els descendents o adoptats).

D'altra banda, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial i d'activitat establides en aquestes instruccions.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.B REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ ENTRE VIUS D'EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCI PROFESSIONAL

II.B.1 Requisits comuns a la normativa estatal i l'autonòmica

II.B.1.1) Béns o drets objecte de la base imposable reducible

Béns i drets afectes empreses individuals, negocis professionals en ple domini, o usdefruit. No la nua propietat.

És aplicable el que estableix l'apartat II.A.1.2 anterior per a la definició, com a afectes a l'activitat, dels béns i drets transmesos.

II.B.1.2) Percentatge de la reducció

El percentatge de reducció aplicable és del **95 %**.

No obstant això, la normativa autonòmica preveu un percentatge del **90 %** en el supòsit que el donant es trobe **jubilat** i en el moment de la donació tinga entre 60 i 64 anys complits.

II.B.1.3) L'exercici pel donant de les activitats empresarials o professionals ha de ser de manera habitual, personal i directa

A aquest efecte, s'entenen acreditats els requisits mencionats mitjançant la consignació de rendiments de les activitats econòmiques que determinen el dret a la reducció en la declaració de l'IRPF que correspon a l'**exercici anterior al de la meritació**.

En el cas d'exercici de l'activitat mitjançant comunitat de béns, s'ha de verificar el compliment del requisit en el comú d'acord amb els rendiments que li hagen sigut atribuïts (art. 4.8.1, 2n paràgraf de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni; apt. 2.1.a de la Resolució 2/1999, de 23 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda).

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.B.2 Requisits on difereixen la normativa estatal i l'autonòmica

II.B.2.1) Beneficiaris de la reducció

Els beneficiaris possibles difereixen segons la normativa aplicada:

- **en la normativa estatal:** els adquirents han de ser el cònjuge, descendents o adoptats del donant,
- **en la normativa autonòmica:** els adquirents han de ser el cònjuge, descendents o adoptats del donant, però quan no hi haja descendents o adoptats admet l'aplicació a favor del cònjuge, dels pares o adoptants del donant.

II.B.2.2) Càlcul del requisit de renda

Els rendiments derivats de l'empresa individual o negoci professional transmés han de constituir la principal (normativa estatal) / major (normativa autonòmica) font de renda del donant procedent de les activitats econòmiques o del treball personal. A aquests efectes, consulteu l'apartat II.A.2.1.

II.B.2.3) El requisit de manteniment de l'adquisició

- **en la normativa autonòmica:** els béns adquirits afectes a l'activitat del donant els donataris els han de mantindre "en activitat" durant un període de **cinc** anys a partir de la donació, excepte defunció del donatari dins del període esmentat (vegeu apartat II.A.2.2).

Per tant, no són possibles les transmissions a títol gratuït o a títol onerós amb contraprestació en metàl·lic i les aportacions a societat només ho són si el mateix donatari és el soci únic de la societat⁹.

- **en la normativa estatal:** s'ha de mantindre l'adquisició (vegeu apartat II.A.2.2.d), durant els **deu** anys següents a la defunció del causant i tindre dret a l'exempció de l'impost sobre el patrimoni, la qual cosa implica que s'ha d'haver mantingut una activitat que complisca els requisits en el donatari d'exercici habitual, personal i directe que constituïska la seua principal font de renda, encara que no siga la mateixa que va ser transmesa, llevat que morira l'adquirent dins d'aquest termini¹⁰.

⁹ Consulta vinculant DGT CEH V0002-09, de 4 de març: no és possible l'aportació de l'empresa adquirida per donació a una societat constituïda per diversos socis, encara que els socis siguen els mateixos donataris.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- **en les dues normatives:** els requisits de manteniment de l'empresa els ha de complir individualment cada donatari de l'empresa individual o negoci professional, ja que en la donació no hi ha grup de parentiu.

II.B.3 Requisits addicionals exigits per la normativa estatal no establits per la normativa autonòmica

II.B.3.1) Edat mínima o situació d'incapacitat del donant

- **En la normativa estatal:** exigeix que el donant tinga seixanta-cinc anys o més, o es trobe en situació d'incapacitat permanent, en grau d'absoluta o gran invalidesa¹¹ en el moment de la meritació.

- **En la normativa autonòmica:** no s'exigeix que el donant tinga una edat mínima o una discapacitat. L'edat només condiona el percentatge de reducció en el supòsit que es trobe jubilat (vegeu apartat II.B.5.2).

L'edat es pot verificar per mitjà de les dades personals que es troben en el document que continga l'acte. La situació d'incapacitat mitjançant còpia de la resolució de reconeixement de la situació expedida pel director territorial de l'Institut Nacional de la Seguretat Social.

II.B.3.2) Necessitat que el donant cesse en l'exercici

- **En la normativa autonòmica:** no s'exigeix expressament que el donant cesse en l'exercici de l'activitat empresarial o professional, però sí que es done tota l'empresa individual o negoci professional (o, almenys, tot el percentatge que tinga el donant en l'empresa, per exemple, si l'empresa s'explota mitjançant

¹⁰ Si un dels donataris assumeix la posició de soci capitalista en una comunitat formada per tots els donataris i que assumeix l'exercici de l'activitat, no compleix amb el requisit de permanència, ja que aquest soci no exerceix l'activitat de manera personal, habitual i directa, i, en el cas de comunitats de béns i societats civils, els requisits s'exigeixen a cada un dels comuners o socis (V2248-09).

¹¹ V0331-10, de 22-02: "El Reial decret 1851/2009, de 4 de desembre, pel qual es desplega l'article 161 bis de la Llei general de la Seguretat Social pel que fa a l'anticipació de la jubilació dels treballadors amb discapacitat en grau igual o superior al 45 % (BOE del 22 de desembre), no conté cap remissió al benefici fiscal previst en l'article 20.6 de la Llei 29/1987 com, d'altra banda, tampoc seria procedent en tant que es tracta de norma reglamentària. Els beneficis fiscals són d'interpretació restrictiva i no extensiva, com resulta dels principis tributaris i de la jurisprudència del Tribunal Suprem, per la qual cosa l'aplicació de l'article 20.6 de la Llei de l'impost sobre successions i donacions per al cas de donació de negoci només seria procedent si, de conformitat amb la normativa de la Seguretat Social, els supòsits de discapacitat a què es refereix el Reial decret 1851/2009 foren susceptibles de ser considerats legalment, per a menors de 65 anys, com "d'incapacitat permanent, en grau d'absoluta o gran invalidesa".

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

una comunitat de béns), incloent, per tant, la totalitat dels béns afectes a aquesta, i sense que siga possible tampoc que el donant es reserve l'usdefruit o la nua propietat d'aquests béns¹².

- **En la normativa estatal:** exigeix que es done tota l'empresa o negoci (V0212-10, de 09-02)¹³ i que si el donant exerceix funcions de direcció, deixe d'exercir i de percebre remuneracions per l'exercici d'aquestes funcions des del moment de la transmissió.

II.B.4 Donació de béns comuns quan només un cònjuge exerceix l'activitat

- **En la normativa autonòmica:** com que no s'exigeix una edat mínima o situació de discapacitat, és suficient perquè els béns donats gaudisquen de reducció que el requisit d'exercici habitual, personal i directe es complisca en el cònjuge exercent (art. 4.8.1, 2n paràgraf de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni). El període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de renda per a aquest cònjuge és l'exercici de la donació.

- **En la normativa estatal:** és exigible que els dos donants tinguen 65 anys, i que els dos deixen d'exercir funcions de direcció i de percebre rendes per això (es deixa sense efecte l'adoptat 2.1.b de la Resolució 2/1999, del 23 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda en virtut de la Sentència del TS de 18 de febrer de 2009 que va anul·lar l'article 38 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions)¹⁴.

II.B.5 Supòsits previstos en la normativa autonòmica no previstos en l'estatal i que, per tant, exigeixen el compliment de la normativa autonòmica per a l'aplicació del benefici

II.B.5.1) Supòsit de béns privatis del donant afectes a l'exercici de l'activitat empresarial o professional del seu cònjuge

En el supòsit de béns privatis del donant afectes a l'exercici de l'activitat empresarial o professional del cònjuge no resulta aplicable aquesta reducció.

¹² Consulta DGT CEH 0004-09.

¹³ V0212-10. Donació d'una quota del 10 % d'una farmàcia: "La menció inicial de l'article 20.6 de la Llei 29/1987 a la transmissió de participacions entre vius s'ha d'entendre, tal com interpreta l'epígraf 2.1.a de la Resolució 2/1999, de 23 de març, de la Direcció General de Tributs (BOE del 10 d'abril), a supòsits de comunitats de béns en els quals un comúner pot transmetre la seua participació. D'acord amb això, la donació del 10 % d'un negoci farmacèutic, que donaria lloc a una comunitat de béns entre el donant i la donatària, no gaudiria del dret a la reducció establida en l'article 20.6 de la Llei 29/1987".

¹⁴ En aquest sentit, les següents resolucions de consultes vinculants de la DGT: V0078-11, de 19-01; V1164-11, d'11-05; v1604-11, de 21-06; i v1808-11, de 13-07.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

II.B.5.2) En el cas que el donant es trobe jubilat de l'activitat empresarial o professional en el moment de la donació

a) El donant ha d'estar jubilat de l'activitat econòmica o empresarial que constituïska l'objecte de la reducció en el moment de la donació, la qual cosa s'ha de justificar mitjançant el certificat corresponent expedit per la Seguretat Social. En el cas que pel temps transcorregut entre la jubilació i la donació es puga considerar que aquesta última té l'origen en l'altra, s'entén, a aquests efectes, que va ser el donant qui exercia l'activitat de manera habitual, personal i directa en el moment de la donació, per la qual cosa s'ha d'ajustar al cas general.

b) Es poden aplicar la reducció a l'empara d'aquest supòsit el cònjuge, descendents o adoptats del donant, o, quan no hi haja descendents o adoptats, a favor del cònjuge, dels pares o adoptants del donant.

c) Els requisits d'exercici de l'activitat empresarial o professional i de renda els han de complir els donataris amb dret a aplicar-se la reducció en el moment de la donació. El període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de renda per a aquests donataris és el període impositiu anterior al de la donació sempre que en aquest exercici el donant ja estiga jubilat. En qualsevol altre cas, ho ha de determinar l'oficina en funció de les circumstàncies del cas.

d) El requisit de manteniment de l'empresa en activitat pels adquirents l'ha de complir individualment cada donatari de l'empresa individual o negoci professional, i en relació amb la part que adquirisca d'aquesta, i s'han d'aplicar les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial i d'activitat previstes per al cas general.

III. REDUCCIONS PER ADQUISICIÓ D'EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA

III.A REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ PER CAUSA DE MORT D'EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA

III.A.1 Cas general

Perquè els drethavents es puguén aplicar aquesta reducció s'exigeixen els requisits següents:

a) L'adquirent ha de ser el cònjuge o els descendents del causant, i si no hi ha descendents, el cònjuge, els ascendents o els parents col·laterals fins al tercer grau d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat (vegeu nota 2).

b) Que el causant haja exercit l'activitat empresarial agrícola de forma habitual, personal i directa: aquest requisit implica, alhora:

-- Que el causant ha d'haver exercit de manera habitual una activitat empresarial agrícola. Fins al 31 de desembre de 2006, aquest requisit s'havia de complir durant els quatre anys anteriors al moment de la

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

meritació, i computar-se, a aquest efecte, el període impositiu de la defunció i els tres anteriors. A partir de l'1 de gener de 2007, aquest requisit s'entén referit, exclusivament, al període impositiu de la defunció.

A l'efecte de determinar quan una activitat agrícola es desenvolupa de forma empresarial s'ha d'atindre al que disposa la normativa reguladora de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Constitueix prova del compliment d'aquest requisit la consignació en les declaracions corresponents de l'IRPF (i de l'IVA, si no està acollit al règim especial de l'agricultura) de rendiments, positius o negatius, d'activitats agrícoles encara que el donant es trobe ja jubilat en l'exercici anterior al de la donació en l'activitat mencionada o en qualsevol altra.

c) Que l'activitat agrícola del causant no ha d'haver constituït la seua principal font de renda: fins al 31 de desembre de 2006, aquest requisit s'havia de complir durant els quatre anys anteriors al moment de la meritació, i computar-se, a aquest efecte, el període impositiu de la defunció i els tres anteriors. A partir de l'1 de gener de 2007, aquesta circumstància s'ha de referir al període impositiu de l'impost sobre la renda de les persones físiques que correspon a la defunció del causant. El còmput s'ha de fer per comparació de la renda procedent de les activitats agrícoles amb tot el conjunt de rendes diferents de les agrícoles obtingudes pel causant durant el període de referència.

Aquest requisit fa referència exclusivament al causant, per la qual cosa no limita les fonts de renda dels drethavents per al gaudi del benefici autonòmic.

d) Que l'empresa agrícola es mantinga en el patrimoni dels drethavents durant un període de **cinc** anys (no deu): el requisit fa referència al manteniment durant aquest període de la titularitat dels béns patrimonials afectes a l'activitat empresarial del causant, per la qual cosa no s'exigeix l'afectació d'aquests a una activitat agrícola o d'un altre tipus.

No obstant això, s'entén complit aquest requisit en els supòsits següents:

- a) En els casos d'alienació d'elements patrimonials afectes a l'activitat diferents dels immobles sobre els quals es desenvolupa aquesta.
- b) En els supòsits d'arrendament dels terrenys.
- c) En els casos d'aportació de tots o alguns dels béns afectes a l'empresa agrícola, inclosos els béns immobles, a una societat si la societat té per socies altres persones del grup de parentiu.

Aquest requisit l'ha de complir cada adjudicatari de l'empresa individual agrícola, determinat directament pel causant en les seues disposicions testamentàries o com a conseqüència de les operacions de partició dutes a terme pels hereus, tenint en compte, a més, que tots els adjudicataris han de pertànyer al grup de parentiu que permet aplicar la reducció (bé el constituït pel cònjuge i els descendents o adoptats;

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

bé, si no hi ha descendents o adoptats, el constituït pel cònjuge, els ascendents o adoptants i els parents col·laterals fins al tercer grau d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat).

Si tots els adjudicataris esmentats no compleixen el requisit de manteniment, perden la reducció tots els adquirents per causa de mort, hagen sigut adjudicataris o no, i encara que com a adjudicataris ells sí que hagen complit els requisits.

En el cas que a l'òrgan gestor li conste que no s'ha complit el termini de permanència, s'ha de practicar liquidació per la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora, comptats des del final del període reglamentari per a presentar la declaració per l'adquisició per causa de mort.

III.A.2 Supòsit de béns comuns del causant i del seu cònjuge afectes a l'exercici de l'activitat empresarial agrícola del cònjuge supervivent

Tenen dret a la reducció el cònjuge, descendents, adoptats i, si no n'hi ha, cònjuge, ascendents i adoptants si el requisit d'exercici habitual, personal i directe es compleix en el cònjuge supervivent.

Tenint en compte que el període impositiu del cònjuge adjudicatari no es veu afectat per la defunció del causant, el període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de renda per a aquest cònjuge és l'exercici anterior al de la defunció del causant.

D'altra banda, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial efectuades en l'apartat anterior.

III.A.3 Supòsit de béns privatis del causant afectes a l'exercici de l'activitat empresarial agrícola del cònjuge supervivent

a) Es pot aplicar la reducció únicament el cònjuge supervivent, per la part en què resulte adjudicatari de l'herència o llegat amb subjecció al que disposa l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, és a dir, per la part alíquota que li corresponga d'acord amb les normes reguladores de la successió, abans de les operacions de partició dutes a terme pels hereus.

b) El requisit d'exercici de l'activitat l'ha de complir el cònjuge supervivent en el moment de la defunció del causant mitjançant la declaració de l'IRPF que corresponga a l'exercici anterior al de la defunció del causant.

c) El requisit de manteniment de l'empresa en el patrimoni l'ha de complir el cònjuge adjudicatari. Per tant, si el cònjuge supervivent no resulta adjudicatari dels béns afectes a l'empresa individual agrícola, en tot o en part, com a conseqüència de les operacions de particions dels hereus, s'ha d'entendre incomplert aquest requisit.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

La reparcel·lació forçosa o voluntària dels terrenys afectes a l'empresa agrícola no constitueix transmissió a un tercer diferent dels que componen el grup de parentiu dels béns als quals es refereix, ja que, en aquests casos, es produeix una subrogació d'unes parcel·les per unes altres, i es consideren, a tots els efectes jurídics, com a això¹⁵.

D'altra banda, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial previstes en el cas general.

III.A.4 Supòsit que el causant es trobe jubilat de l'activitat empresarial agrícola en el moment de la seua defunció

Caldria distingir diversos supòsits:

- a) Causant jubilat (en l'activitat empresarial o en una altra) i continua exercint l'activitat després de la jubilació, la qual cosa acredita mitjançant la integració de rendiments per l'activitat agrícola en la seua declaració de l'IRPF: s'aplicaria el criteri del Tribunal Suprem i els TSJ de les comunitats autònomes, és a dir, seria aplicable el cas general.
- b) Causant jubilat en l'activitat empresarial i una altra persona exerceix l'activitat: s'aplicarien la normativa autonòmica el cònjuge i els descendents del causant que exerciren ara l'activitat.

Així doncs, únicament en el cas *b* seria aplicable aquest supòsit. Requisits:

¹⁵ Cal atindre's al contingut concret del dret sobre les participacions adquirit a títol gratuït per acte entre vius per a determinar l'abast concret de l'obligació del seu manteniment en condicions idèntiques durant cinc anys, i, d'altra banda, també cal tindre en compte el tenor literal del pacte de reserva de domini a què eventualment arriben les parts, en el cas concret, per a determinar si ens trobem davant d'una condició suspensiva per la qual el venedor es reserva el domini fins que la condició (el pagament del preu o una altra que siga lícita) es complisca, o davant d'una condició resolutòria, que permet la transmissió del domini, tot i que sotmesa a la condició del pagament efectiu o a qualsevol altra, com admet la Sentència de 30 d'abril de 2008 de la secció 2a de la Sala Contenciosa Administrativa de l'Audiència Nacional. I, fins i tot en el cas que la clàusula de reserva de domini en el transmissor signifiqui verdaderament el manteniment de la propietat de les participacions en el transmissor fins al compliment total de la condició, aquesta reserva, amb independència de les seues conseqüències jurídiques a altres efectes, no ha de resultar verdaderament rellevant als efectes del "manteniment de les participacions" que exigeix la norma tributària valenciana, sinó que comporta el manteniment íntegre en el transmissor de la totalitat del contingut jurídic de les participacions que correspon al moment en què es van adquirir, incloent-hi, per exemple, els drets polítics i econòmics incorporats als títols.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

a) El causant ha d'estar jubilat de l'activitat econòmica o empresarial que constituïska l'objecte de la reducció en el moment de la seua defunció. A aquest efecte, cal atindre's a l'estat de jubilació del causant en el dia de la seua defunció, la qual cosa es pot acreditar mitjançant certificat expedit per la Seguretat Social.

b) Si en el moment de la jubilació el causant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable és la general del **95 %**, i és del **90 %** si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys complits. Si l'edat és inferior, el percentatge és nul.

c) Es poden aplicar la reducció a l'empara d'aquest supòsit el cònjuge o els descendents o adoptats del causant, per la part en què resulten adjudicatari de l'herència o llegat, amb subjecció al que disposa l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, això és, per la part alíquota que els corresponga d'acord amb les normes reguladores de la successió, abans de les operacions de particions dutes a terme pels hereus.

d) Els requisits d'exercici de l'activitat empresarial agrícola i de renda els ha de complir el cònjuge o algun dels seus descendents o adoptats del causant en el moment de la defunció d'aquest últim, la qual cosa s'acreditarà mitjançant la declaració o les declaracions de l'IRPF corresponents a l'exercici anterior al de la defunció del causant, excepte quan la jubilació s'haja produït l'any de defunció, cas en què s'ha de sol·licitar la que correspon a aquest últim.

D'altra banda, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial previstes en l'apartat II.1.A.d d'aquestes instruccions.

III.B REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ ENTRE VIUS D'EMPRESA INDIVIDUAL AGRÍCOLA

III.B.1 Cas general

Amb caràcter general, perquè els donataris es puguin aplicar aquesta reducció s'exigeixen els requisits següents:

a) Els adquirents han de ser fills o adoptats o, quan no hi haja fills o adoptats, dels pares o adoptants del donant. Aquesta mateixa reducció s'aplica als néts, sempre que el seu progenitor (pare o mare), que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació.

b) Que el donant haja exercit l'activitat empresarial agrícola de manera habitual, personal i directa. No s'exigeix, en canvi, cap requisit d'edat ni d'incapacitat.

Aquest requisit implica, alhora:

- Que el donant ha d'haver exercit de manera habitual una activitat empresarial agrícola. Fins al 31 de desembre de 2006, aquest requisit s'havia de complir durant els quatre anys anteriors al moment de la

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

meritació. A partir de l'1 de gener de 2007, no s'estableix cap termini, encara que, a la pràctica, el requisit s'ha d'acreditar en relació amb el període impositiu de l'IRPF anterior al de la donació.

A l'efecte de determinar quan una activitat agrícola es desenvolupa de forma empresarial s'ha d'atindre al que disposa la normativa reguladora de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Constitueix prova del compliment d'aquest requisit la consignació en les corresponents declaracions de l'IRPF de l'exercici anterior al de la donació (i de l'IVA, si no està acollit al règim especial de l'agricultura) de rendiments, positius o negatius, d'activitats agrícoles.

- Que el donant ha d'haver exercit aquesta activitat de manera personal i directa fins al moment de la donació. Fins al 31 de desembre de 2006, aquest requisit s'havia de complir durant els quatre anys anteriors al moment de la meritació. A partir de l'1 de gener de 2007, no s'estableix cap termini, encara que, a la pràctica, el requisit s'ha d'acreditar en relació amb el període impositiu de l'IRPF anterior al de la donació.

L'exercici personal i directe de l'activitat implica la gerència, administració i direcció d'aquesta.

A aquest efecte, s'ha d'entendre acreditat aquest requisit mitjançant consignació idèntica de rendiments d'activitats agrícoles en les declaracions corresponents de l'IRPF i de l'IVA del període impositiu anterior al de la donació encara que el donant es trobe ja jubilat en l'exercici anterior al de la donació en l'activitat mencionada o qualsevol altra.

En el cas que el donant s'haja jubilat en el mateix exercici en què es produeix la donació s'ha d'entendre, a aquests efectes, que exerceix l'activitat de manera habitual, personal i directa en el moment de la donació.

c) Que l'activitat agrícola del donant no ha d'haver constituït la seua principal font de renda: fins al 31 de desembre de 2006, aquest requisit s'havia de complir durant els quatre anys anteriors al moment de la meritació, i computar-se, a aquest efecte, els quatre períodes impositius de l'IRPF anteriors al de la donació. A partir de l'1 de gener de 2007, aquesta circumstància s'ha de referir al període impositiu de l'impost sobre la renda de les persones físiques anterior al de la donació. El còmput s'ha de fer per comparació de la renda procedent de les activitats agrícoles amb tot el conjunt de rendes diferents de les agrícoles obtingudes pel donant durant el període de referència.

Aquest requisit fa referència exclusivament al donant, per la qual cosa no limita les fonts de renda dels donataris per al gaudi del benefici autonòmic.

d) No s'exigeix expressament que el donant cesse en l'exercici de l'activitat agrícola, però sí que es done tota l'empresa agrícola, incloent-hi, per tant, la totalitat dels béns afectes a aquesta, i sense que siga possible tampoc que el donant es reserve l'usdefruit o la nua propietat d'aquests béns.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

e) Que l'empresa agrícola es mantinga en el patrimoni dels adquirents durant un període de cinc anys: el requisit fa referència al manteniment durant aquest període de la titularitat dels béns patrimonials afectes a l'activitat empresarial del donant, per la qual cosa no s'exigeix l'afectació d'aquests a una activitat agrícola o d'un altre tipus.

No obstant això, no s'entén incomplert aquest requisit en els supòsits següents:

- a) En els casos d'alienació d'elements patrimonials afectes a l'activitat diferents dels immobles sobre els quals s'hi desenvolupa.
- b) En els supòsits d'arrendament dels terrenys.
- c) En els casos d'aportació de tots o alguns dels béns afectes a l'empresa agrícola, inclosos els béns immobles si l'únic soci de la societat és el donatari mateix. Aquest requisit l'ha de complir individualment cada donatari de l'empresa individual agrícola, i en relació amb la part que n'adquirisca.

En el cas que a l'òrgan gestor li conste que no s'ha complert el termini de permanència, ha de practicar liquidació per la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora, comptats des de la finalització del període reglamentari per a presentar la declaració per l'adquisició entre vius.

III.B.2 Supòsit de béns comuns del donant i del seu cònjuge afectes a l'exercici de l'activitat empresarial agrícola del cònjuge

a) Es poden aplicar la reducció els fills o adoptats o, quan no hi haja fills o adoptats, els pares o adoptants del donant. Aquesta mateixa reducció s'aplica als néts, sempre que el seu progenitor (pare o mare), que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació.

b) Els requisits d'exercici de l'activitat i de renda els ha de complir el cònjuge.

c) Quant al requisit del manteniment de l'empresa en el patrimoni dels adquirents, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial efectuades en l'apartat II.4.A.e d'aquestes instruccions.

En el cas que a l'òrgan gestor li conste que no s'ha complert el termini de permanència, ha de practicar liquidació per la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora, comptats des del final del període reglamentari per a presentar la declaració per l'adquisició entre vius.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

III.B.3 Supòsit de béns privatis del donant afectes a l'exercici de l'activitat empresarial agrícola del cònjuge

No resulta aplicable aquesta reducció.

III.B.4 Supòsit en què el causant estiga jubilat de l'activitat empresarial agrícola en el moment de la donació

a) Es poden aplicar la reducció a l'empara d'aquest supòsit els fills o adoptats o, quan no hi haja fills o adoptats, els pares o adoptants del donant. Aquesta mateixa reducció s'aplica als néts, sempre que el seu progenitor (pare o mare), que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació.

b) El donant ha d'estar jubilat de l'activitat econòmica agrícola en el moment de la donació. A aquest efecte, cal atindre's a l'estat de jubilació del donant a la data de meritació, la qual cosa es pot acreditar mitjançant certificat expedit per la Seguretat Social.

En el cas que el donant s'haja jubilat de l'activitat en el mateix exercici en què es produeix la donació s'entén, a aquests efectes, que exerceix l'activitat de manera habitual, personal i directa en el moment de la donació i no li és aplicable aquest supòsit, sinó el cas general.

c) Els requisits d'exercici de l'activitat empresarial agrícola i de renda els han de complir els donataris en el moment de la donació. El període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de l'activitat agrícola no ha d'haver constituït la principal font de renda per als donataris és l'exercici anterior al de la donació.

d) Quant al requisit de manteniment de l'empresa en el patrimoni dels adquirents, resulten igualment aplicables en aquest supòsit les consideracions sobre les condicions del manteniment patrimonial efectuades en l'apartat anterior.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

IV. REDUCCIÓ PER ADQUISICIONS DE PARTICIPACIONS EN DETERMINADES ENTITATS

IV.A REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ PER CAUSA DE MORT DE PARTICIPACIONS EN DETERMINADES ENTITATS

IV.A.1 Requisits comuns a la normativa estatal i l'autonòmica

IV.A.1.1) Objecte de la reducció

Participacions en entitats posseïdes pel causant en règim de:

- **ple domini**,
- **usdefruit**, sempre que amb motiu de la defunció es consolide el ple domini en els parents amb dret a l'aplicació de la reducció.
- o **drets econòmics derivats de l'extinció de l'usdefruit**, si els beneficiaris de la reducció perceben els drets deguts a la finalització del dret en forma de participacions (**únicament en la normativa estatal**).
- **nua propietat**¹⁶.

¹⁶En la redacció original, la reducció estatal de participacions en entitats en l'impost sobre successions i donacions es referia a aquelles que es trobaren exemptes en l'impost sobre patrimoni. Altrament, respecte de l'impost sobre el patrimoni, l'art. 4.2 del Reial decret 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es determinen els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per a l'aplicació de les exempcions corresponents en l'impost sobre el patrimoni, establia que: "2. En el cas d'existència d'un dret d'usdefruit de les participacions en entitats, diferenciat de la nua propietat, només té dret a l'exempció en l'impost sobre el patrimoni el nu propietari, sempre que hi concórreguen totes les condicions perquè s'aplique l'exempció".

Posteriorment, primer en l'àmbit de la reducció d'ISD (mitjançant Llei 53/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social) i després en l'àmbit de l'exempció d'IP (mitjançant la Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social) s'inclou el dret d'usdefruit sobre participacions.

Per tant, en l'àmbit de la reducció estatal de successions i donacions sobre participacions la nua propietat sempre ha tingut dret (a diferència de l'empresa individual, que per ser necessari exercici personal, habitual i directe de l'activitat, quedaven exclosos els titulars de drets que no permeteren accedir a l'ús i gaudi dels béns afectes a l'activitat), mentre que el dret d'usdefruit sobre participacions només va donar dret a aquesta reducció estatal des de l'1 de gener de 2003. Amb anterioritat no, i aquest era, per exemple, el criteri que es recollia en la Resolució 2/1999, de 23 de març, de la Direcció General de Tributs, relativa a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en matèria d'habitatge habitual i empresa familiar (apartat 2.1.c).

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

IV.A.1.2) Beneficiaris de la reducció

L'adquirent ha de ser el cònjuge o els descendents del causant, i si no hi ha descendents, el cònjuge, els ascendents o els parents col·laterals fins al tercer grau d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat.

IV.A.1.3) Participació en l'entitat del transmissor i/o dels adquirents

En el moment de la meritació, els participants en l'operació han de tindre una participació mínima en el capital de l'entitat:

- a. **Participació individual** del causant: la participació del causant en el capital de l'entitat ha de ser, almenys, del 5 %.
- b. **Participació conjunta:** del 20 % amb els seus ascendents, descendents, cònjuge o col·laterals fins al segon grau, ja tinga el parentiu el seu origen en la consanguinitat, en l'afinitat o en l'adopció.

IV.A.1.4) Exercici efectiu de funcions de direcció pel transmissor i/o els adquirents

El causant, en els supòsits de participació individual i/o els drethavents que participen en el compliment del requisit de participació mínima conjunta han d'exercir en el moment de la meritació funcions efectives de direcció.

L'article 5.1 del Reial decret 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es determinen els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per a l'aplicació de les exempcions corresponents en l'impost sobre el patrimoni, estableix que es consideren funcions de direcció, que s'han d'acreditar fefaentment mitjançant el contracte o nomenament corresponent, els càrrecs de president, director general, gerent, administrador, directors de departament, consellers i membres del consell d'administració o òrgan d'administració equivalent, sempre que l'exercici de qualsevol d'aquests càrrecs implique una intervenció efectiva en les decisions de l'empresa. Aquest exercici no es vincula, doncs, necessàriament amb l'adopció de les grans decisions a llarg termini, sinó amb el dia a dia gerencial de l'empresa (V1848-09).

No obstant això, l'exigència d'exercici efectiu de funcions de direcció en l'entitat exclou la mera pertinença al consell d'administració i l'exercici de funcions merament protocol·làries o representatives dins d'aquest organisme directiu, encara que perceba dietes o qualsevol altre tipus de retribució per aquestes.

L'acreditació d'aquesta circumstància s'ha d'efectuar mitjançant els mitjans de prova següents, que són requerits al subjecte passiu o a l'entitat participada:

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- Quan la vinculació siga mercantil: certificat del Registre Mercantil en què conste el nomenament com a administrador o membre del consell i de les funcions desenvolupades; contracte que regisca les relacions entre l'entitat i el subjecte passiu (acompanyat d'informe de vida laboral de l'afiliat o d'empresa expedit per la Tresoreria General de la Seguretat Social en el cas que no existisca o no hi haja constància fefaent de la data de formalització) o qualsevol altre mitjà de prova que acredite les funcions desenvolupades i que aquestes es van dur a terme en el període corresponent.

- Quan la vinculació amb l'activitat siga laboral, documentació que justifique la naturalesa gerencial de les funcions exercides: còpia de contracte de treball i les clàusules complementàries (acompanyat d'informe de vida laboral de l'afiliat o d'empresa expedit per la Tresoreria General de la Seguretat Social en el cas que no existisca o no hi haja constància fefaent de la data de formalització) o qualsevol altre mitjà de prova que acredite les funcions desenvolupades i que aquestes es van dur a terme en el període corresponent.

Quan, per la dimensió de l'empresa, la naturalesa de l'activitat o altres circumstàncies concurrents no es considere suficientment acreditat el compliment d'aquest requisit, l'oficina pot requerir a l'interessat o al Registre Mercantil certificat en què consten conferits a l'interessat poders relacionats amb l'exercici de funcions directives (capacitat d'atorgar contractes, autorització per a la disposició fons de l'entitat, etc.).

IV.A.1.5) Manteniment de l'adquisició

IV.A.1.5.a) Requisits

Les participacions les ha de mantindre l'adquirent durant un període de **cinc anys** (normativa autonòmica) o **deu anys** (normativa estatal) a partir de la defunció del causant.

El compliment d'aquest requisit exigeix, alhora, el manteniment de la identitat substancial de les participacions, la qual cosa suposa el manteniment d'un percentatge de participació equivalent en el capital de l'entitat i del valor substancial de la participació. Per tant, els drethavents no poden dur a terme actes de disposició o operacions societàries que, directament o indirectament, puguin donar lloc a una minoració substancial del valor de l'adquisició.

No s'entén incomplert aquest requisit en els supòsits d'operacions societàries acollides al règim especial de fusions, escissions, aportacions d'actius i canvis de valors dels articles 83 i següents del text refós de la Llei de l'impost sobre societats o en els supòsits de transformació de la societat en un tipus societari distint (consulta vinculant DGT CEH V0001-04, de 24 de novembre de 2004).

No obstant això, a l'efecte de l'aplicació de la reducció autonòmica, no s'admet com a complert el requisit de manteniment en els casos de substitució de les participacions per unes altres representatives de

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

fons d'inversió, inversions en assegurances o depòsits bancaris, supòsits que sí que estan admesos per la DGT del MEH, atés que no hi ha identitat substancial entre els béns intercanviats.

Aquest requisit l'ha de complir cada adjudicatari de les participacions socials, determinat directament pel causant en les seues disposicions testamentàries o com a conseqüència de les operacions de particions dutes a terme pels hereus, tenint en compte, a més, que tots els adjudicataris han de pertànyer al grup de parentiu que permet aplicar la reducció (bé el constituït pel cònjuge i els descendents o adoptats; bé, si no hi ha descendents o adoptats, el constituït pel cònjuge, els ascendents o adoptants i els parents col·laterals fins al tercer grau d'aquell, ja siga per consanguinitat o per afinitat).

Si tots els adjudicataris mencionats no compleixen el requisit de manteniment, perden la reducció tots els adquirents per causa de mort, hagen sigut adjudicataris o no, i a pesar que, com a adjudicataris, ells sí que hagen complit els requisits.

A aquests efectes, no s'entén incomplert el requisit si les participacions es transmeten, a títol onerós amb contraprestació en metàl·lic o a títol gratuït, a un altre dels parents del grup de parentiu amb dret a aplicar-se la reducció en l'adquisició per causa de mort original.

En el cas que a l'òrgan gestor li conste que no s'ha complert el termini de permanència, ha de practicar liquidació per la part de l'impost que s'ha deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora, comptats des del final del període reglamentari per a presentar la declaració per l'adquisició per causa de mort.

IV.A.1.5.b) Doctrina administrativa

a. Supòsits de continuïtat en el manteniment:

- **Venda amb reinversió "immediata" en altres participacions** (V0106-05), encara que el valor de mercat d'alguns dels títols nous resulte ser, com a conseqüència de la crisi immobiliària, sensiblement inferior al valor comptable de les participacions substituïdes (V1245-10, de 7-6).
- **Reducció de capital mitjançant devolució d'aportacions**, i després d'això el valor teòric comptable continua sent superior al valor d'adquisició (V2312-08).
- **Repartiment de prima d'emissió**, després del qual el valor teòric comptable continua sent superior al valor d'adquisició (V2465-07).
- **Aportació a societat de guanys**. Amb independència del caràcter gratuït o onerós de l'aportació de béns dels cònjuges a la societat de guanys i de les conseqüències tributàries que deriven de l'un o de

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

l'altre, el bé aportat s'integra en una comunitat germànica o en mà comuna, és a dir, en un patrimoni autònom separat i comú, del qual serien titulars, indistintament i indeterminadament, els dos cònjuges, sense dret actual a cap quota, la qual cosa impedeix que puguen disposar de meitats indivises dels béns comuns. D'aquesta manera, l'aportació no afectaria el requisit de permanència (V1381-11, d'1-6)¹⁷.

- **Disminució del valor de mercat de les participacions, per reducció del seu valor de cotització**, en tant que no es considera imputable a la voluntat del titular de les participacions (V0372-11, de 16-02).
- **Declaració de concurs de creditors de l'empresa participada**, en tant que no es considera imputable a la voluntat del titular de les participacions (V0011-11, de 10-01).

b. Supòsits de no continuïtat:

-**Dissolució** de l'entitat per causes econòmiques o legals (V1507-05 i V2589-06).

c. Supòsits de manteniment admesos per a la reducció estatal no admesos per a l'autonòmica.

- **Venda amb reinversió immediata en un producte financer** (V0955-08 i V1355-10), en un FIM, imposicions a termini fix o assegurances de vida de capital diferit (V2297-08).

d. Supòsits de manteniment admesos per a la reducció autonòmica.

- **Venda a terminis amb pacte de reserva de domini en el venedor:** Consulta vinculant DGT CEH V0001-08, de 18 de setembre de 2008 (que encara que es refereix a adquisicions entre vius, també resulta aplicable a adquisicions per causa de mort): "Una titularitat dominical sobre les participacions formalment mantinguda en el venedor, mitjançant el pacte de reserva de domini, però desproveïda del gaudi de tots o alguns dels drets associats a aquestes, no suposaria el manteniment íntegre de les participacions que exigeix la norma tributària valenciana. En canvi, si la venda de les participacions amb pacte de reserva de domini es du a terme amb manteniment formal i real en el transmissor de la possessió, i de tots els drets econòmics i polítics derivats de les participacions, fins que es complisca la

¹⁷ V1381-11, de 01-06, que encara que es refereix a habitatge, resulta igualment aplicable a participacions.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

condició convinguda del pagament del preu ajornat (al cap de sis anys des de la venda), sí que es produiria el manteniment íntegre de les participacions exigít per la normativa autonòmica”¹⁸.

IV.A.1.6 Base de la reducció

L'article 6.1 del Reial decret 1704/1999, que determina els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per a l'aplicació de les exempcions corresponents al impost sobre el patrimoni, s'aplica també a reduccions ISD per raons de lògica i coherència interna (Cons. V2265-05, de 08-11, 1419-01, de 09-07-2001, 1157-01, d'11-06-2001 i V0177-09, de 30-01-2009).

A aquest efecte, la base de la reducció s'ha de determinar d'acord amb els articles 15 i 16 de la Llei de l'impost sobre el patrimoni en els quals es regula com s'han de valorar les participacions socials. A aquest efecte, les entitats han de subministrar als socis certificats amb les valoracions corresponents.

S'han d'aplicar aquestes mateixes regles en la valoració de les participacions d'entitats participades per a determinar el valor de les de la seua entitat tenidora (afegit per Llei 35/2006, 28-11).

No obstant això, la base de la reducció ha d'estar constituïda per la part proporcional al valor patrimonial net afecte que suposen les participacions respecte del patrimoni total de l'activitat participada, segons la proporció següent:

Patrimoni	net	afecte	(≈	actius	afectes	a	l'activitat	–	deutes	de	l'activitat)
Patrimoni net total de l'empresa (≈ actius – deutes)											

¹⁸ Consulta DGT CEH 0006-08, de 5 de març: en aquests casos, basta, a l'efecte de compliment del requisit de permanència patrimonial en els adquirents, amb el qual tots els adjudicataris de l'empresa individual agrícola en l'adquisició per causa de mort original conserven els terrenys de què resulten adjudicataris, al seu torn, en la reparcel·lació forçosa produïda, fins a completar el termini necessari de cinc anys des de l'adquisició per causa de mort, i sense que, al mateix efecte, siga necessari que continuen mantenint l'activitat agrícola en cap moment posterior a l'adquisició per causa de mort i, per tant, tampoc després de la reparcel·lació forçosa que determina la subrogació real d'unes parcel·les per unes altres. En el cas que la compensació per als afectats per la reparcel·lació forçosa es produïra una part en terrenys i una altra part en diners, el requisit de permanència patrimonial només afectaria els immobles.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

Tant el valor dels actius com els dels deutes de l'entitat és el que es deduïska de la comptabilitat, sempre que aquesta reflectisca fidelment la verdadera situació patrimonial de l'entitat, i es determina en aquests valors, si no hi ha comptabilitat, d'acord amb els criteris de l'impost sobre el patrimoni.

Per a determinar el patrimoni afecte es tenen en compte aquells elements que es troben afectes de manera efectiva a l'activitat i resulten "necessaris" per a l'obtenció dels rendiments respectius. A l'hora de considerar l'afectació d'actius com ara els valors representatius de la participació en fons propis d'entitats i de la cessió de capitals a tercers estableix la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda que cal analitzar el cas concret i "és necessari sospesar l'adequació i la proporcionalitat dels elements dels quals es tracte a la resta dels actius de l'entitat, el tipus d'activitat que desenvolupa, el volum d'operacions i la resta de paràmetres econòmics i financers de l'entitat"(vegeu consultes vinculants V2265-05, de 08-11-2005, referida a fons d'inversió, i V1705-07, de 02-08, referida a un fons de capital de risc).

IV.A.2 Requisits on difereixen la normativa estatal i l'autonòmica

IV.A.2.1) Béns o drets objecte de la base imposable reduïble

Normativa autonòmica: participacions en el capital o patrimoni d'entitats, en ple domini, usdefruit o nua propietat sobre aquestes.

Normativa estatal: inclou també els drets econòmics derivats de l'extinció de l'usdefruit mencionat, sempre que amb motiu de la defunció es consolide el ple domini en els beneficiaris de la reducció o aquests perceben els drets deguts a la finalització de l'usdefruit en forma de participacions en l'empresa, negoci o entitat.

IV.A.2.2) Càlcul del requisit de renda

El causant o, en el cas de participació conjunta, alguna de les persones del grup familiar a què es refereix el punt anterior, a més d'exercir efectivament funcions de direcció en l'entitat, la retribució que perceben per això supose:

- **En la normativa autonòmica:** la **major font de renda** procedent de les activitats econòmiques o del treball personal. Perquè resulte aplicable la reducció autonòmica, s'han de comparar en la declaració de l'IRPF corresponent, els rendiments **nets** procedents de la titularitat de les participacions amb què el transmissor haja obtingut de cada una de les altres activitats **aïlladament considerades**, pel seu compte o per compte d'altri, que hagen originat rendiments del treball o de les activitats econòmiques.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- **En la normativa estatal:** més del 50 % de la totalitat dels rendiments nets del treball personal i de les activitats econòmiques.

Per a verificar aquest compliment es requereix el següent:

- a. **Participació individual:** en el supòsit de participació individual, la declaració de l'IRPF corresponent a l'any de defunció del causant.
- b. **Participació conjunta:** si el que dirigeix és el causant (cas de participació inferior al 5 %), declaració de l'IRPF corresponent a l'any de defunció del causant. Si el que dirigeix és un altre del grup de parentiu: declaració de l'IRPF corresponent a l'any anterior al de la defunció del causant del familiar que exercisca, en lloc del causant, funcions de direcció, sempre que en aquest exercici el causant ja estiga jubilat. En qualsevol altre cas, ho ha de determinar l'oficina en funció de les circumstàncies del cas.

IV.A.2.3) Naturalesa de l'entitat participada

La normativa autonòmica utilitza la tècnica de la delimitació en el text mateix de la norma. La norma estatal remet a l'article 4.2 de l'impost sobre el patrimoni que, alhora, ho fa a la de l'impost sobre societats i és més favorable.

- **En la normativa estatal:** la participada ha de complir els requisits previstos en l'apartat huité de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, amb la redacció prevista en la Llei 35/2006, que estableix que s'ha de tractar de participacions en entitats, amb cotització o sense en mercats organitzats, sempre que l'entitat, siga o no societària, no tinga per activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari.

S'entén que una entitat gestiona un patrimoni mobiliari o immobiliari i que, per tant, no du a terme una activitat econòmica, quan concórreguen, durant més de 90 dies de l'exercici social, qualsevol de les condicions següents:

- que més de la meitat del seu actiu estiga constituït per valors, o
- que més de la meitat del seu actiu no estiga afecte a activitats econòmiques, d'acord amb el que disposa l'impost sobre la renda de les persones físiques.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

A l'efecte de determinar la part de l'actiu que està constituïda per valors o elements patrimonials no afectes, tant el valor de l'actiu com el dels elements patrimonials no afectes a activitats econòmiques és el que es deduïska de la comptabilitat, sempre que aquesta reflectisca fidelment la verdadera situació patrimonial de la societat.

No s'han de computar a aquests efectes com a valors:

- ✓ Els posseïts per a complir a obligacions legals i reglamentàries.
- ✓ Els que incorporen drets de crèdit nascuts de relacions contractuals establides com a conseqüència de l'exercici d'activitats econòmiques.
- ✓ Els posseïts per societats de valors com a conseqüència de l'exercici de l'activitat constitutiva del seu objecte.
- ✓ Els que atorguen, almenys, el 5 % dels drets de vot i es posseïsquen amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació sempre que, a aquests efectes, es dispose de la corresponent organització de mitjans materials i personals, i l'entitat participada no siga de caràcter patrimonial (societat hòlding).

Si la societat hòlding ('societat de cartera') les participacions de la qual es transmeten, té participacions tant en entitats per a les quals es compleixen els requisits com en altres en què aquests no es compleixen, només es pot aplicar la reducció si més de la meitat del valor de la participació correspon a societats que complisquen els requisits. El valor de la reducció ve donat per l'aplicació sobre el valor total de la participació del percentatge que suposen les participacions de les societats no patrimonials respecte del total (Cons. DGT MEH 2034-03).

Sociedades Holding

Con 2034-03, de 2-12



-- El 88 % del capital de la sociedad holding no son valores, por lo que la sociedad holding no es patrimonial.

-- Exención en IP (y reducción en ISD) en la proporción máxima del **88%**, ya que dentro de cada una de las sociedades B y C participadas habrá que ver los bienes afectos o no a su respectiva actividad económica (por ejemplo, acciones de otras entidades en proporción inferior al 5%).

"Son cosas distintas el derecho a la exención de las participaciones y el importe o cuantía exento, que solo debe ser del 100% de su valor cuando los activos afectos signifiquen el 100% del patrimonio neto de la entidad y ello con independencia de que exista o no una estructura "holding". De lo contrario, se produciría un tratamiento distinto según que la actividad se realizara directamente por una persona física o por una sociedad mercantil cuyas acciones fueran propiedad, directa o indirectamente de esa misma persona física, lo que no es aceptable desde una perspectiva de lógica tributaria".

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

Quant a les participacions directes d'una societat A en societats d'inversió col·lectiva (SII-SICAV), a partir de la reforma de la Llei 19/1991, de l'impost sobre el patrimoni, per la Llei 35/2006, aquestes no es troben mai exemptes en l'impost sobre el patrimoni, i, per tant, tampoc els resulta aplicable la reducció estatal en l'impost sobre successions i donacions, ja que, en tot cas, aquestes societats d'inversió tenen el caràcter de societats patrimonials. Per això, si la participació en la SIC és superior al 50 % del capital de la societat A, l'exempció i la reducció no s'apliquen en cap proporció del capital de la societat, i si la participació en la SIC és inferior al 50 % del capital de la societat A, l'exempció en IP i la reducció en ISD s'han d'aplicar a les participacions de la societat A en la proporció en què el seu capital es trobe afecte a activitats econòmiques¹⁹.

Quant a les participacions indirectes d'una societat A en societats d'inversió col·lectiva a través d'una societat del hòlding (societat B), aquestes només resulten exemptes en l'impost sobre el patrimoni i poden ser objecte de reducció en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, quan la participació (individualment, o sumada amb altres de la mateixa classe) resulte inferior al 50 % del capital de la societat B interposada, i, a més, la participació en la societat d'inversió col·lectiva resulte necessària per a l'exercici de l'activitat de la societat B (Consulta vinculant V1705-07, de 2 d'agost, referida a un fons de capital de risc).

D'altra banda, les participacions d'una societat A en una o diverses societats de capital de risc s'entenen afectes una activitat econòmica i, en cas de constituir més del 50 % del capital de la societat A, permeten l'aplicació de l'exempció en l'impost sobre el patrimoni i la reducció en l'impost sobre societats, i per tant es computen als efectes del percentatge o proporció de l'exempció i de la reducció, en el cas que la totalitat del capital de la societat A no es trobe afecte a activitats econòmiques.

¹⁹ Amb anterioritat a la reforma de la Llei 19/1991 per la Llei 35/2006, la Direcció General de Tributs admetia l'aplicació de l'exempció en IP a participacions d'una determinada societat A que alhora participara, en més del 50 % del seu capital, en societats d'inversió col·lectiva, sempre que aquestes últimes participacions: a) resulten necessàries per a l'exercici de l'activitat de la societat A (Cons. 1451-01: si la participació en una SIMCAV és molt significativa -en el cas concret, el 30 %-, té vocació de permanència aquesta participació en el patrimoni social i, per tant, no sembla que es puga donar aquest supòsit); b) s'hagen adquirit per un preu que no siga superior al de les reserves voluntàries del mateix any i dels últims 10 anys.

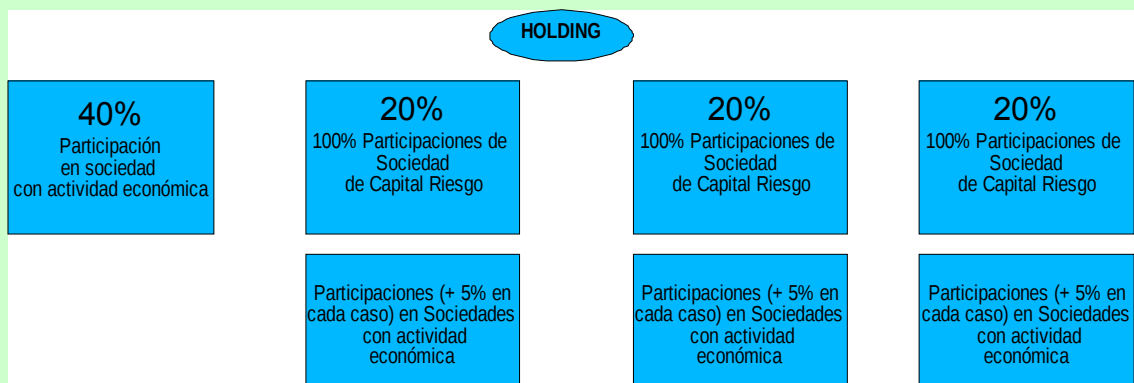
**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- **ADQUISICIÓ DE PARTICIPACIONS EN ENTITATS**
 - **REQUISITOS DE LOS BIENES: REDUCCIÓN ESTATAL**

Sociedades de Capital Riesgo

V0135-08, de 24-1



*Exento en IP y reducido en ISD al **100 %**.*

Tampoc es computen en el patrimoni els valors i els elements patrimonials el preu d'adquisició dels quals no supere l'import dels beneficis no distribuïts obtinguts per l'entitat, encara que provenen de la realització d'activitats econòmiques, i no superen el límit de l'import dels beneficis obtinguts tant en el mateix any com en els últims 10 anys anteriors²⁰.

²⁰ V1571-11, de 16-06: "Cosa distinta és que una vegada constatat el dret a l'exempció en l'impost patrimonial perquè es tracta d'activitat empresarial i es complisquen la resta de requisits establits, entre en joc la norma prevista en el darrer paràgraf, que limita l'abast objectiu de l'exempció a la proporció que els actius necessaris per a l'exercici de l'activitat, minorats en els deutes, representen respecte del valor del patrimoni net de l'entitat. Havent fet aquesta precisió i atesa la remissió continguda en el text reproduït en la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques per a establir si un element està afecte o no a l'activitat econòmica, s'ha d'advertir que l'article 29.1.c de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni (BOE del 29 de novembre), exclou de forma expressa com a afectes als actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat, per la qual cosa, amb independència de la inclusió o no del valor de les inversions financeres temporals a què es refereix l'escrit de consulta a efectes de l'exempció en l'impost patrimonial, no es pot aplicar sobre el seu valor la reducció prevista en els apartats 2.c i 6 de l'article 20 de la Llei 29/1987". En el mateix sentit, V0852-11, de 01-04.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- *En la normativa autonòmica*: la participada no ha de tindre per activitat principal la gestió d'un patrimoni immobiliari o mobiliari. A aquests efectes s'entén que una entitat té aquesta finalitat quan més de la meitat del seu actiu siguen béns immobles que no es troben afectes a l'exercici d'activitats econòmiques de caràcter empresarial o siguen valors. Com que no està prevista cap excepció en el còmput dels valors, s'han d'incloure en aquest còmput els valors i elements patrimonials exclosos per la normativa estatal.

La verificació d'aquesta situació es pot efectuar, en un primer estadi, mitjançant l'examen de les dades relatives a les activitats exercides per la societat i les partides econòmiques del balanç consignades en la declaració de l'impost sobre societats corresponent a l'any de defunció, obtingudes mitjançant l'accés a les bases de dades disponibles (oficines gestores) o mitjançant requeriment dirigit a l'entitat o als subjectes passius o els seus representants, d'acord amb les circumstàncies del cas.

Alternativament, es pot sol·licitar certificat o còpia dels comptes anuals corresponents a l'any de meritació depositats en el Registre Mercantil, amb especial atenció al balanç i memòria de l'entitat.

IV.A.3 Supòsit de causant jubilat de les funcions de direcció en el cas de participació individual

- *Normativa estatal*: per a l'aplicació de la reducció estatal, en la qual no es preveu el supòsit de jubilació del causant, el fet que perceba una pensió no perjudica per si mateix el seu dret a l'aplicació de la reducció si s'acredita l'exercici de les funcions de direcció.

- *Normativa autonòmica*: preveu el supòsit de jubilació del causant en les tasques de direcció en el cas que únicament el causant posseïra participacions en l'entitat (**participació individual**). En el cas que un altre o altres dels possibles beneficiaris de la reducció posseïra també participacions de l'entitat transmesa (**participació conjunta**) la possibilitat de jubilació del causant ja es preveu en el cas general, perquè qualsevol possible beneficiari pot complir el requisit d'exercici de funcions de direcció.

Així doncs, caldria distingir diversos supòsits en participació individual:

- a) Causant jubilat (en l'activitat de direcció o en qualsevol altra) i continua exercint la direcció després de la jubilació fins a la defunció: s'hauria d'aplicar el criteri del Tribunal Suprem i els TSJ de les comunitats autònomes. El supòsit de jubilació en l'activitat de direcció i exercici efectiu de la direcció és molt difícil en el cas de personal d'alta direcció, perquè cal acreditar el contracte laboral, encara que sí que es pot donar en el supòsit d'administrador.
- b) Causant jubilat i un altre exerceix la direcció: s'aplicarien la normativa autonòmica el cònjuge i els descendents del causant que exerciren ara l'activitat i, en absència d'aquests, el cònjuge, pare o adoptant.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

Requisits per a l'aplicació de la reducció autonòmica en el cas de participació individual:

- a) El causant ha d'estar jubilat de l'exercici de les funcions de direcció o de qualsevol altra activitat en el moment de la defunció, la qual cosa s'ha de justificar mitjançant el certificat corresponent expedit per la Seguretat Social.
- b) Si, en el moment de la jubilació, el causant ha complert els 65 anys, la reducció aplicable ha de ser la general del **95 %**, i del **90 %** si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys complerts.
- c) El requisit d'exercici efectiu de funcions de direcció l'ha de complir el cònjuge, o algun dels descendents o adoptats. En aquest cas, la reducció s'ha d'aplicar únicament als hereus que complisquen aquest requisit i per la part en què resulten adjudicataris, amb subjecció al que disposa l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions (Consulta vinculant DGT CEH V0001-10, de 14 de juliol).

Per a l'acreditació de l'exercici efectiu de les funcions de direcció s'han de requerir els mitjans de prova següents:

- Declaració o declaracions de l'IRPF corresponents a l'exercici anterior al de la defunció del causant, excepte quan la jubilació s'haja produït l'any de defunció, i en aquest cas s'ha de requerir la corresponent a aquest exercici.

- Quan la vinculació siga mercantil: certificat del Registre Mercantil en què conste el nomenament com a administrador o membre del consell i de les funcions desenvolupades; contracte que regisca les relacions entre l'entitat i el subjecte passiu (acompanyat d'informe de vida laboral de l'afiliat o d'empresa expedit per la Tresoreria General de la Seguretat Social en el cas que no existisca o no hi haja constància fefaent de la data de formalització) o qualsevol altre mitjà de prova que acredite les funcions exercides i que aquestes es van desenvolupar en el període corresponent.

- Quan la vinculació amb l'activitat siga laboral, documentació que justifique la naturalesa gerencial de les funcions exercides: còpia de contracte de treball i de les clàusules complementàries (acompanyat d'informe de vida laboral de l'afiliat o d'empresa expedit per la Tresoreria General de la Seguretat Social en el cas que no existisca o no hi haja constància fefaent de la data de formalització) o qualsevol altre mitjà de prova que acredite les funcions desenvolupades i que aquestes es van exercir en el període corresponent.

Quan, per la dimensió de l'empresa, la naturalesa de l'activitat o altres circumstàncies concurrents no es considere suficientment acreditat el compliment d'aquest requisit, l'oficina pot requerir un certificat del Registre Mercantil, en el qual consten conferits a l'interessat poders relacionats amb l'exercici de funcions directives (capacitat d'atorgar contractes, autorització per a la disposició fons de l'entitat, etc)

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

IV.B REDUCCIÓ PER ADQUISICIÓ ENTRE VIUS DE PARTICIPACIONS EN DETERMINADES ENTITATS

IV.B.1 Requisits comuns a la normativa estatal i l'autonòmica

IV.B.1.1) Percentatge de la reducció

El percentatge de reducció aplicable ha de ser del **95 %**.

No obstant això, la normativa autonòmica preveu un percentatge del **90 %** en el cas que el donant es trobe jubilat i en el moment de la donació tinga entre 60 i 64 anys complits.

IV.B.1.2) Participació en l'entitat del transmissor i/o dels adquirents

En el moment de la meritació, els participants en l'operació han de posseir una participació mínima en el capital de l'entitat:

- a) **Participació individual** del donant: la participació del donant en el capital de l'entitat ha de ser, almenys, del **5 %**.
- b) **Participació conjunta**: del **20 %** amb els seus ascendents, descendents, cònjuge o col·laterals fins al segon grau, tinga el parentiu el seu origen en la consanguinitat, en l'afinitat o en l'adopció.

En els dos casos, és possible que el donant no done la totalitat de les seues participacions.

IV.B.1.3) Exercici efectiu de funcions de direcció pel transmissor i/o els adquirents

El donant, en els supòsits de participació individual i/o els donataris que participen en el compliment del requisit de participació mínima conjunta han d'exercir en el moment de la meritació funcions efectives de direcció. A aquest efecte, es requereix al subjecte passiu la declaració o declaracions de l'IRPF corresponents a l'exercici anterior al de la meritació. Per a acreditar la naturalesa directiva de les funcions dutes a terme s'apliquen les observacions contingudes en l'apartat homònim relatiu a les adquisicions per causa de mort.

IV.B.2 Requisits on difereixen la normativa estatal i l'autonòmica

IV.B.2.1) Béns o drets objecte de la base imposable reduïble

- **Normativa autonòmica**: participacions en el capital o patrimoni d'entitats, en ple domini, usdefruit o nua propietat sobre aquestes.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- **Normativa estatal:** inclou també els drets econòmics derivats de l'extinció de l'usdefruit, sempre que amb motiu de la defunció es consolide el ple domini en els beneficiaris de la reducció o perceben aquests els drets deguts a la finalització de l'usdefruit en forma de participacions en l'empresa, negoci o entitat.

IV.B.2.2) Beneficiaris de la reducció

Els possibles beneficiaris difereixen segons la normativa aplicada:

- **Normativa estatal:** els adquirents han de ser el cònjuge, descendents o adoptats del donant.

- **Normativa autonòmica:** els adquirents han de ser el cònjuge, descendents o adoptats del donant, però quan no hi haja descendents o adoptats, admet l'aplicació a favor del cònjuge, dels pares o adoptants del donant.

IV.B.2.3) Càlcul del requisit de renda

Els rendiments derivats del desenvolupament de funcions efectives de direcció s'han de computar en l'exercici anterior al de la donació i han de constituir:

- **en la normativa autonòmica:** la **major font de renda** procedent de les activitats econòmiques o del treball personal. Perquè resulte aplicable la reducció autonòmica, s'han de comparar en la declaració de l'IRPF corresponent, els rendiments **nets** procedents de la titularitat de les participacions amb què el transmissor haja obtingut de cada una de les altres activitats **aïlladament considerades**, pel seu compte o per compte d'altri, que hagen originat rendiments del treball o de les activitats econòmiques.

- **en la normativa estatal:** més del 50 % de la totalitat dels rendiments nets del treball personal i de les activitats econòmiques.

IV.B.2.4) Naturalesa de l'entitat participada

És aplicable el que preveu l'apartat homònim relatiu a la reducció per adquisicions per causa de mort de participacions.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

IV.B.2.5) Requisit de manteniment de l'adquisició

- **en la normativa autonòmica:** s'ha de mantindre: identitat de les participacions, la qual cosa suposa manteniment del mateix percentatge de participació i del seu valor. Vegeu apartat IV.A.1.5.

- **en la normativa estatal:** s'ha de mantindre l'adquisició (vegeu apartat IV.A.1.5) durant els **deu** anys següents a la meritació de la donació i que per les participacions mencionades es tinga dret a l'exempció de l'impost sobre el patrimoni (percentatge de participació, activitat de l'entitat, valor de les participacions, funcions de direcció i retribucions, etc.). A diferència del supòsit d'adquisició per causa de mort no val, per tant, només el manteniment del valor de la participació, per la qual cosa, per exemple, no val la substitució d'una participació en empresa no patrimonial, per una participació en un FIM o en una SICAV o un termini fix.

IV.B.3 Requisits addicionals exigits per la normativa estatal no establits per la normativa autonòmica

IV.B.3.1) Edat mínima o situació d'incapacitat del donant

- **en la normativa autonòmica:** no s'exigeix que el donant tinga una edat mínima o una discapacitat. L'edat només condiona el percentatge de reducció en el supòsit que es trobe jubilat (vegeu apt. IV.A.1.1).

- **en la normativa estatal:** exigeix que el donant tinga seixanta-cinc anys o més o es trobe en situació d'incapacitat permanent, en grau d'absoluta o gran invalidesa en el moment de la meritació.

L'edat es pot verificar per mitjà de les dades personals que es troben en el document que continga l'acte. La situació d'incapacitat mitjançant còpia de la resolució de reconeixement de la situació expedida pel director territorial de l'Institut Nacional de la Seguretat Social.

IV.B.3.2) Necessitat que el donant cesse en l'exercici de l'activitat

- **En la normativa autonòmica:** no s'exigeix expressament que el donant cesse en l'exercici de les funcions de direcció.

- **En la normativa estatal:** exigeix que si el donant exerceix funcions de direcció, deixe d'exercir i de percebre remuneracions per l'exercici d'aquestes funcions des del moment de la transmissió.

A aquests efectes, no s'entén compresa entre les funcions de direcció la mera pertinença al consell d'administració de la societat.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

IV.B.4 Supòsits previstos en la normativa autonòmica no previstos en l'estatal: donant jubilat de les funcions de direcció en el moment de la donació en el supòsit de participació individual

- **Normativa estatal:** per a l'aplicació de la reducció estatal, en la qual no es preveu el supòsit de jubilació del donant, el fet que perceba una pensió no perjudica per si mateix el seu dret a l'aplicació de la reducció si s'acredita l'exercici de les funcions de direcció.

- **Normativa autonòmica:** preveu el supòsit de jubilació del donant en les tasques de direcció en el cas que únicament el donant posseísca participacions en l'entitat (**participació individual**) (CV DGT CEH V0001-10). En el cas que pel temps transcorregut entre la jubilació i la donació es puga considerar que aquesta última té l'origen en aquella, s'entén, a aquests efectes, que va ser el donant qui exercia l'activitat de manera habitual, personal i directa en el moment de la donació, per la qual cosa s'ha d'ajustar al cas general.

En el cas que un altre o altres dels possibles beneficiaris de la reducció posseísca participacions (**participació conjunta**) la possibilitat de jubilació del donant ja es preveu en el cas general perquè qualsevol soci pot complir amb el requisit d'exercici de funcions de direcció.

Així doncs, caldria distingir diversos supòsits en participació individual:

- a) Causant jubilat (en l'activitat de direcció o en qualsevol altra) i continua exercint la direcció després de la seua jubilació fins a la defunció: s'hauria d'aplicar el criteri del Tribunal Suprem i els TSJ de les comunitats autònomes. El supòsit de jubilació en l'activitat de direcció i exercici efectiu de la direcció és molt difícil en el cas de personal d'alta direcció, perquè cal acreditar el contracte laboral, encara que sí que es pot donar en el supòsit d'administrador.
- b) Donant jubilat i una altra persona exerceix la direcció: s'haurien d'aplicar la normativa autonòmica el cònjuge i els descendents del donant que exerciren ara l'activitat i, en absència d'aquests, el cònjuge, pare o adoptant.

Requisits per a l'aplicació de la reducció en el cas de participació individual:

- a) El donant ha d'estar jubilat de l'exercici de les funcions de direcció, o de qualsevol altra activitat, en el moment de la donació, la qual cosa s'ha de justificar mitjançant el certificat corresponent expedat per la Seguretat Social i no ha d'exercir de manera efectiva funcions de direcció.
- b) Si, en el moment de la jubilació, el donant ha complert els 65 anys, la reducció aplicable és la general del **95 %**, i ha de ser del **90 %** si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys complerts.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- c) El requisit d'exercici efectiu de funcions de direcció l'ha de complir el cònjuge, o algun dels seus descendents o adoptats.
- d) La reducció s'ha d'aplicar únicament als donataris que complisquen el requisit d'exercici efectiu de les funcions de direcció i per la part en què resulten donataris. Els requisits d'exercici de l'activitat empresarial o professional i de renda els han de complir els donataris amb dret a aplicar-se la reducció en el moment de la donació. El període que s'ha de considerar a l'efecte de l'acreditació del requisit de renda per a aquests donataris és el període impositiu anterior al de la donació sempre que en aquest exercici el donant ja estiga jubilat. En qualsevol altre cas, ho ha de determinar l'oficina en funció de les circumstàncies del cas.
- e) Per a l'acreditació de l'exercici efectiu de les funcions de direcció s'ha d'acreditar mitjançant el requeriment dels mitjans de prova assenyalats en l'apartat relatiu al "Supòsit de causant jubilat de les funcions de direcció en el cas de participació individual".
- f) Per als requisits d'activitat de l'entitat i de manteniment patrimonial i d'activitat cal ajustar-se al que es preveu en el cas general.