

NORMATIVA:

Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits, article Deu. Dos 3r i article Dotze Bis. b)

DESCRIPCIÓ DELS FETS:

La consultant, en qualitat de subjecte passiu, descriu en la consulta formulada per escrit que la seua mare té diversos habitatges dispersos per tot el territori nacional i que aquesta desenvolupa l'activitat econòmica d'arrendament d'immobles tenint personal assalariat a temps complet. La consulta es refereix a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'Impost de Successions i Donacions que preveu l'article Deu de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits (d'ara en avant, Llei 13/1997, de la Generalitat), en cas de transmissió d'una empresa individual o d'un negoci professional i de les bonificacions en quota establides en l'article Dotze Bis.

QÜESTIÓ PLANTEJADA:

Es planteja que, en cas de mort de la seua mare, com pot acreditar l'afectació dels immobles a una activitat econòmica (que aquesta última desenvolupa) per a poder, si escau, aplicar com a causahavent les reduccions previstes en cas de transmissió *mortis causa* d'una empresa individual o d'un negoci professional en la Llei 13/1997, de la Generalitat. Així mateix, la

NORMATIVA:

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, artículo Diez. Dos 3º y artículo Doce Bis. b)

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La consultante, en calidad de sujeto pasivo, describe en la consulta formulada por escrito que su madre tiene varias viviendas dispersas por todo el territorio nacional y que esta viene desarrollando la actividad económica de arrendamiento de inmuebles teniendo personal asalariado a tiempo completo. La consulta se refiere a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo Diez de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (en adelante, Ley 13/1997 de la Generalitat) en caso de transmisión de una empresa individual o de un negocio profesional y de las bonificaciones en cuota establecidas en el artículo Doce Bis.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se plantea que, en caso de fallecimiento de su madre, cómo puede acreditar la afectación de los inmuebles a una actividad económica (que esta última viene desarrollando) para poder, en su caso, aplicarse como causahabiente las reducciones previstas en caso de transmisión "*mortis causa*" de una empresa individual o de un negocio profesional en la Ley 13/1997, de la



consulta també es refereix a l'aplicació de les bonificacions en quota que preveu l'esmentada norma.

CONTESTACIÓ COMPLETA:

L'article Deu Dos 3r de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits en la redacció donada per la Llei 9/2019, de 23 de desembre, de la Generalitat, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat (DOCV núm. 8.707, de 30/12/2019), estableix com a reducció de la base imposable per circumstàncies pròpies de la Comunitat Valenciana, i sense perjudici de l'aplicació de les reduccions previstes en l'article 20.2 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions, i de les altres reduccions regulades en les lleis especials que:

*“En els casos de transmissions d'una empresa individual o d'un negoci professional a favor del cònjuge, descendents, adoptats del causant, ascendents, adoptants, o de parents col·laterals fins al tercer grau, s'aplicarà a la base imposable una **reducció del 99 per 100 del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o al negoci**, sempre que l'adquirent la mantinga en activitat durant un període de cinc anys a partir de la mort del causant, llevat que aquest morira, al seu torn, dins d'aquest període.*

Generalitat. Asimismo, la consulta también se refiere a la aplicación de las bonificaciones en cuota que prevé la citada norma.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

El artículo Diez Dos 3º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes Tributos Cedidos en su redacción dada por la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, de la Generalitat de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (D.O.C.V. nº 8.707 de 30/12/2019) establece como reducción de la base imponible por circunstancias propias de la Comunidad Valenciana, y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las Leyes especiales:

*“En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o de parientes colaterales hasta el tercer grado, se aplicará a la base imponible una **reducción del 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio**, siempre que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo.*



Si no es compleix el termini de permanència en activitat a què es refereix el paràgraf anterior, haurà d'abonar-se la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada, així com els interessos de demora.

Aquesta reducció serà aplicable sempre que concórreguen els següents requisits:

a) Que l'activitat siga exercida pel causant de manera habitual, personal i directa.

b) Que aquesta activitat constituïska la major font de renda del causant, considerant aquesta la que proporcione un import superior dels rendiments del treball o de les activitats econòmiques. A aquest efecte, no es tindran en compte, sempre que es complisquen les condicions en cada cas establides, totes aquelles remuneracions que porten causa de les participacions del causant que gaudisquen de reducció conformement amb el que estableix el punt 4t d'aquest apartat dos i en la lletra c de l'apartat 2n de l'article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.

Quan un mateix causant exercisca dos o més activitats de manera habitual, personal i directa, la reducció s'aplicarà a tots els béns i drets afectes a aquestes, i es considerarà que la major font de renda a aquest efecte estarà determinada pel conjunt dels rendiments de totes aquestes.

També s'aplicarà l'esmentada reducció respecte del valor net dels béns del causant afectes al desenvolupament de l'activitat empresarial o professional del cònjuge supervivent, per la part en què resulte adjudicatari d'aquells, amb

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

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

a) Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.

b) Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante, entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tal efecto, no se tendrán en cuenta, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del causante que disfruten de reducción conforme a lo establecido en el punto 4º del presente apartado dos y en la letra c del apartado 2º del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge sobreviviente, por la parte en que resulte adjudicatario de aquellos, con



subjecció al que disposa l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions. En aquest cas, els requisits als quals fan referència les lletres anteriors s'hauran de complir en el cònjuge adjudicatari, el qual quedarà igualment obligat al manteniment en activitat de l'empresa individual o del negoci professional durant el termini de cinc anys a partir de la mort del causant, llevat que aquell muira, al seu torn, dins d'aquest període. Si no es compleix l'esmentat termini de permanència en activitat, haurà d'abonar-se la part de l'impost que s'haja deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada i els interessos de demora.

En cas que el causant es trobe jubilat de l'activitat de l'empresa o negoci en el moment de la seua mort, els requisits als quals fan referència les lletres anteriors hauran de ser complits per part d'algun dels parents adquirents de l'empresa. En aquest cas, la reducció s'aplicarà únicament al parent que exercisca l'activitat i que complisca aquests requisits, i per la part en què resulte adjudicatari, amb subjecció al que disposa l'article 27 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions. Si, en el moment de la jubilació, el causant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable serà la general del 99 per 100; la reducció del 90 per 100 serà si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys complits."

La consulta té per objecte l'article Deu. Dos 3r esmentat que regula la reducció autonòmica prevista per a la transmissió de l'empresa individual o negoci professional. No obstant això,

sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En tal caso, los requisitos a los que hacen referencia las letras anteriores se habrán de cumplir en el cónyuge adjudicatario, el cual quedará igualmente obligado al mantenimiento en actividad de la empresa individual o del negocio profesional durante el plazo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo. En el caso de no cumplirse el citado plazo de permanencia en actividad, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

En el caso de que el causante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio en el momento de su fallecimiento, los requisitos a los que hacen referencia las letras anteriores se habrán de cumplir por alguno de los parientes adquirentes de la empresa. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al pariente que ejerza la actividad y que cumpla tales requisitos y por la parte en que resulte adjudicatario, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos."

La consulta tiene por objeto el artículo Diez. Dos 3º citado que regula la reducción autonómica prevista para la transmisión de la empresa



no es planteja consulta sobre la interpretació dels requisits específics aprovats per la normativa autonòmica, ja que pel que es planteja resulta necessari acudir a conceptes de la normativa de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques la interpretació i la qualificació del qual no competeix a aquesta Direcció General de Tributs.

No obstant això, se l'informa que:

En aqueix sentit, cal assenyalar que la *Resolució de 25 de maig de 2001, de la Direcció General de Tributs, relativa a l'aplicació de l'article Deu de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits*, sobre els criteris per a interpretar les condicions d'aplicació de la reducció per a la transmissió d'una empresa individual o negoci professional, entre altres aspectes, assenyala que: **es considerarà que es produeix aquest tipus de transmissió, quan aquesta tinga per objecte béns afectes a una activitat empresarial o professional per la qual el causant haja inclòs en la seua base imposable de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques rendiments procedents de les activitats empresarials o professionals.** Per tant, no s'inclouran en aquest supòsit els casos en els quals l'empresa o negoci transmés es trobe arrendada, i en aquest cas els rendiments percebuts serà del capital mobiliari.

I sobre els rendiments íntegres d'activitats econòmiques, en relació amb l'activitat econòmica objecte de consulta, l'apartat 2 de l'article 27 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

individual o negoci professional. Sin embargo no se plantea consulta sobre la interpretació de los requisitos específicos aprobados por la normativa autonómica, ya que para lo que se plantea resulta necesario acudir a conceptos de la normativa del Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas cuya interpretación y calificación no compete a esta Dirección General de Tributos.

No obstante, se le informa de que:

En ese sentido, cabe señalar que la *Resolución de 25 de mayo de 2001, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del artículo Diez de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos*, sobre los criterios para interpretar las condiciones de aplicación de la reducción para la transmisión de una empresa individual o negocio profesional, entre otros aspectos, señala que: **se considerará que se produce tal tipo de transmisión, cuando la misma tenga por objeto bienes afectos a una actividad empresarial o profesional por la que el causante hubiera incluido en su base imponible del Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas rendimientos procedentes de las actividades empresariales o profesionales.** Por tanto, no se incluirán en este supuesto los casos en los que la empresa o negocio transmitido se encontrarse arrendada, en cuyo caso los rendimientos percibidos será del capital mobiliario.

Y sobre los rendimientos íntegros de actividades económicas, en relación con la actividad económica objeto de consulta, el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas



lleis dels impostos de societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni, estableix que s'entendrà que l'arrendament d'immobles es realitza com a activitat econòmica, únicament quan per a l'ordenació d'aquesta s'utilitzi, almenys, una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa. Requisit que sembla que sí que es compleix en aquests casos, de conformitat amb la descripció de la consulta efectuada per la interessada.

D'una altra banda, l'article 29 de l'esmentada Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF, disposa que:

"1. Es consideraran elements patrimonials afectes a una activitat econòmica:

a) Els béns immobles en els quals es desenvolupa l'activitat del contribuent.

b) Els béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat. No es consideren afectes els béns d'esplai i esbarjo o, en general, d'ús particular del titular de l'activitat econòmica.

c) Qualsevol altres elements patrimonials que siguin necessaris per a l'obtenció dels respectius rendiments. En cap cas tindran aquesta consideració els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat i de la cessió de capitals a tercers.

2. Quan es tracte d'elements patrimonials que servisquen només parcialment a l'objecte de l'activitat econòmica, l'afectació s'entendrà limitada a aquella part d'aquells que realment s'utilitzen en l'activitat de què es tracte. En cap cas seran susceptibles d'afectació parcial elements patrimonials indivisibles.

Reglamentàriament es determinaran les condicions en què, no obstant la seua utilització

y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Requisito que parece que sí que se cumple en estos casos, de conformidad con la descripción de la consulta efectuada por la interesada.

De otro lado, el artículo 29 de la referida Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, dispone que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las



per a necessitats privades de manera accessòria i notòriament irrellevant, determinats elements patrimonials puguen considerar-se afectes a una activitat econòmica.

3. La consideració d'elements patrimonials afectes ho serà amb independència que la titularitat d'aquests, en cas de matrimoni, resulte comú a tots dos cònjuges."

A tot això cal afegir que l'article 22 del Reial decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i es modifica el Reglament de plans i fons de pensions, aprovat per Reial decret 304/2004, de 20 de febrer, estableix que:

"1. Es consideraran elements patrimonials afectes a una activitat econòmica desenvolupada pel contribuent, amb independència que la seua titularitat, en cas de matrimoni, resulte comú a tots dos cònjuges, els següents:

- a) Els béns immobles en els quals es desenvolupe l'activitat.***
- b) Els béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat.***
- c) Qualsevol altres elements patrimonials que siguin necessaris per a l'obtenció dels respectius rendiments.***

En cap cas tindran la consideració d'elements afectes a una activitat econòmica els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat i de la cessió de capitals a tercers i els destinats a l'ús particular del titular de l'activitat, com els d'esplai i esbarjo.

condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges."

A todo ello hay que añadir que el artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, establece que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.***
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.***
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.***

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.



2. Només es consideraran elements patrimonials afectes a una activitat econòmica aquells que el contribuent utilitzi per a les finalitats d'aquesta.

No s'entendran afectats:

1r. Aquells que s'utilitzen simultàniament per a activitats econòmiques i per a necessitats privades, llevat que la utilització per a aquestes últimes siga accessòriament i notòriament irrellevant, d'acord amb el que preveu l'apartat 4 d'aquest article.

2n. Aquells que, sent de la titularitat del contribuent, no figuren en la comptabilitat o registres oficials de l'activitat econòmica que estiga obligat a portar el contribuent, excepte prova en contra.

3r. Quan es tracte d'elements patrimonials que servisquen només parcialment a l'objecte de l'activitat, l'afectació s'entendrà limitada a aquella part d'aquests que realment s'utilitzi en l'activitat de què es tracte. En aquest sentit, només es consideraran afectades aquelles parts dels elements patrimonials que siguin susceptibles d'un aprofitament separat i independent de la resta. En cap cas seran susceptibles d'afectació parcial elements patrimonials indivisibles.

4t. Es consideraran utilitzats per a necessitats privades de manera accessòria i notòriament irrellevant els béns de l'immobilitzat adquirits i utilitzats per al desenvolupament de l'activitat econòmica que es destinen a l'ús personal del contribuent en dies o hores inhàbils durant els quals s'interrumpi l'exercici d'aquesta activitat.

2. Solo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.



El que disposa el paràgraf anterior no serà aplicable als automòbils de turisme i els seus remolcs, ciclomotors, motocicletes, aeronaus o embarcacions esportives o d'esbarjo, excepte determinats supòsits [...]

D'una altra banda, l'esmentada Resolució de 25 de maig de 2001, de la Direcció General de Tributs, respecte a aplicació de la reducció objecte de consulta, afig també que: *“els béns adquirits afectes a l'activitat del causant han de mantindre's “en activitat” pels causahavents: l'aplicació de la reducció autonòmica exigeix el manteniment d'una activitat a la qual s'afecten els béns adquirits, però no necessàriament la mateixa que l'exercida pel causant...”*

A més, el Tribunal Econòmic Administratiu Central ha aprofundit en la necessitat que perquè l'activitat d'arrendament d'immobles tinga la condició d'activitat econòmica no sols se circumscriu al compliment del requisit de l'empleat, sinó que, a més, l'entitat ha de tindre efectivament una naturalesa empresarial. En aquest sentit, la Resolució del TEAC de 28 de maig de 2013, després d'analitzar la jurisprudència del Tribunal Suprem, conclou que: *“que únicament es qualifica com a tal si concorren les dues circumstàncies esmentades, com a indicatiu de presència de la necessitat d'una infraestructura i organització de mitjans empresarials mínima, sense perjudici que si l'esmentada infraestructura es mostra fictícia o artificial no faça efecte.”* I, també, la Resolució del TEAC de 7 d'abril de 2010 *“Cosa diferent és que aquests requisits necessaris siguin també suficients, això és, que la seua sola presència*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo determinados supuestos [...]

De otro lado, la referida Resolució de 25 de mayo de 2001, de la Dirección General de Tributos, con respecto a aplicación de la reducción objeto de consulta, añade también que: *“los bienes adquiridos afectos a la actividad del causante deben mantenerse “en actividad” por los causahabientes: la aplicación de la reducción autonómica exige el mantenimiento de una actividad a la que se afecten los bienes adquiridos, pero no necesariamente la misma que la ejercida por el causante....”*

Además, el Tribunal Económico Administrativo Central ha profundizado en la necesidad de que para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la condición de actividad económica no solo se circunscribe al cumplimiento del requisito del empleado sino que, además, la entidad debe efectivamente tener una naturaleza empresarial. En este sentido la Resolució del TEAC de 28 de mayo de 2013, tras analizar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, concluye que: “que únicamente se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.” Y, también, la Resolució del TEAC de 7 de abril de 2010 *“Cosa distinta es que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la*



equivalga en tot cas a l'existència d'activitat econòmica d'arrendament, la qual cosa podria suposar donar cobertura a pures ficcions d'activitat, alguna cosa que, com és lògic, no pot haver sigut volgut per la norma legal. I no ho ha sigut, com resulta del seu propi tenor literal. En efecte, la regla del 25.2 només entra en joc en presència d'una activitat que pugui aspirar a encaixar en el 25.1, quan hi haja una càrrega de treball mínima per al local i l'empleat, ja que només ho fa "a l'efecte del que disposa l'apartat anterior(...)", i l'expressió triada per la norma legal per a donar entrada al seu efecte diferenciador, "únicament quan", indica clarament que s'estableix una barrera d'entrada que exclou tots els casos que no la superen, però no indica que empare qualsevol cas que sí que ho faça, com sí que ocorreria si la norma s'ha limitat a dir que hi ha activitat econòmica "quan" o "sempre que", es donen els requisits als quals després al·ludeix."

Per tant, amb caràcter previ haurà de delimitar-se la naturalesa empresarial de l'activitat, la qual cosa escapa a les facultats interpretatives d'aquest centre directiu, havent de verificar-se aquesta qüestió en el seu cas en les actuacions de comprovació i inspecció de l'Administració Tributària.

Una vegada delimitada aquesta qüestió, és a dir, tractant-se d'una activitat d'arrendament de naturalesa empresarial, s'entraria a verificar el compliment dels requisits previstos en l'article Deu Dos 3r de la Llei 13/1997, i que en el cas de complir-se determinarien la reducció en la base imposable del 99 per 100 de valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o negoci. Per a això, hauran de complir-se els

existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal. En efecto, la regla del 25.2 solo entra en juego en presencia de una actividad que pueda aspirar a tener encaje en el 25.1, cuando haya una carga de trabajo mínima para el local y el empleado, ya que solo lo hace "a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior(...)", y la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, "únicamente cuando", indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica "cuando," o "siempre que", se den los requisitos a los que después alude."

Por tanto, con carácter previo deberá delimitarse la naturaleza empresarial de la actividad, lo que escapa a las facultades interpretativas de este centro directivo, debiendo verificarse esta cuestión en su caso en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

Una vez delimitada esta cuestión, es decir, tratándose de una actividad de arrendamiento de naturaleza empresarial, se entraría a verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo Diez Dos 3º de la Ley 13/1997, y que en el caso de cumplirse determinarían la reducción en la base imponible del 99 por 100 de valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o negocio. Para ello, deberán cumplirse los requisitos



requisits previstos:

- 1.-Que l'activitat siga exercida pel causant de manera habitual, personal i directa.
- 2.-Que l'import net de la xifra de negocis de l'empresa possibiliti l'aplicació dels incentius fiscals per a entitats de reduïda dimensió.
- 3.-Que aquesta activitat constituïska la major font de renda del causant.
- 4.-Que l'adquirent es mantinga en activitat durant un període de cinc anys a partir de la mort del causant, llevat que aquell muira, al seu torn, dins d'aquest període.

Quant al requisit que l'activitat siga exercida pel causant de manera habitual, personal i directa, ha de ser justificat a la vista de les proves que puguen acreditar-lo, i no correspon per tant a aquest centre directiu, ja que, igual que en el cas anterior, escapa a les facultats interpretatives d'aquesta direcció general. Aquesta qüestió, per tant, haurà de ser valorada si escau en les actuacions de comprovació i inspecció de l'Administració Tributària, havent de verificar-se que efectivament l'exercici de l'activitat d'arrendament és habitual, personal i directe.

En el supòsit que el causant es trobe jubilat de l'activitat de l'empresa o negoci en el moment de la seua mort, la reducció s'aplicarà únicament al parent que exercisca l'activitat i que complisca aquests requisits per la part que resulte adjudicatari. Si, en el moment de la jubilació, el causant ha complit els 65 anys, la reducció aplicable serà la general del 99 per 100; la reducció del 90 per 100 serà si, en aquell moment, el causant té entre 60 i 64 anys

previstos:

- 1.-Que la actividad se ejerciera por el causante de forma habitual, personal y directa.
- 2.-Que el importe neto de la cifra de negocios de la empresa posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión
- 3.-Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante.
- 4.-Que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquél falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo.

En cuanto al requisito de que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa debe ser justificado a la vista de las pruebas que pudieran acreditarlo, y no corresponde por tanto a este centro directivo, ya que, al igual que en el caso anterior, escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Esta cuestión por tanto, deberá ser valorada en su caso en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria, debiendo verificarse que efectivamente el ejercicio de la actividad de arrendamiento es habitual, personal y directo.

En el supuesto de que el causante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio en el momento de su fallecimiento, la reducción se aplicará únicamente al pariente que ejerza la actividad y que cumpla tales requisitos por la parte en que resulte adjudicatario. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años



complits.”

Quant al requisit que aquesta activitat constituïska la major font de renda del causant (entenenent per aquesta la que proporcione un import superior dels rendiments del treball o de les activitats econòmiques), ha d'entendre's en un sentit literal, és a dir, es podrà aplicar la reducció si les rendes procedents de l'arrendament dels immobles afectes tenen la consideració de rendiments de l'activitat econòmica i són superiors a altres rendiments de l'activitat econòmica i del treball que pugua tindre la causant.

Quant a l'aplicabilitat de la bonificació de la quota tributària que proporcionalment corresponga als béns i drets declarats, disposa l'apartat 1 de l'article Dotze bis que:

“Gaudiran de les següents bonificacions sobre la part de la quota tributària de l'Impost sobre Successions i Donacions que proporcionalment corresponga als béns i drets declarats pel subjecte passiu:

- a) Una bonificació del 75 per 100, les adquisicions mortis causa per parents del causant pertanyents al grup I de l'article 20.2.a de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.*
- b) Una bonificació del 50 per 100, les adquisicions mortis causa per parents del causant pertanyents al grup II de l'article 20.2.a de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.*
- c) Una bonificació del 75 per 100, les adquisicions mortis causa per discapacitats físiques o*

cumplidos.”

En cuanto al requisito de que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante (entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas), debe entenderse en un sentido literal, es decir, se podrá aplicar la reducción si las rentas procedentes del arrendamiento de los inmuebles afectos tienen la consideración de rendimientos de la actividad económica y son superiores a otros rendimientos de la actividad económica y del trabajo que pudiera tener la causante.

Por lo que respecta a la aplicabilidad de la bonificación de la cuota tributaria que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados, dispone el apartado 1 del artículo Doce bis que:

“Gozarán de las siguientes bonificaciones sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

- a) Una bonificació del 75 per 100 les adquisicions mortis causa per parientes del causante pertenecientes al grupo I del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*
- b) Una bonificació del 50 per 100 les adquisicions mortis causa per parientes del causante pertenecientes al grupo II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*
- c) Una bonificació del 75 per 100 les adquisicions mortis causa per discapacitados físicos o*



sensorials amb un grau de discapacitat igual o superior al 65 per 100 o per discapacitats psíquiques amb un grau de discapacitat igual o superior al 33 per 100.

L'aplicació d'aquesta bonificació n'exclourà la dels apartats a o b."

L'aplicació de la bonificació exigeix, doncs, l'existència de parentiu entre la causant i l'hereu, que haurà de ser acreditat per qualsevol mitjà admés en dret, i únicament podran gaudir la part de la quota proporcional al valor dels béns i drets inclosos pel subjecte passiu de manera completa en una autoliquidació presentada dins del termini voluntari o fora d'aquest, sense que s'haja efectuat un requeriment previ de l'Administració Tributària en els termes als quals es refereix l'apartat 1 de l'article 27 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

Per a determinar la proporció de la quota tributària que correspon als béns declarats pel subjecte passiu, es tindrà en compte la relació entre aquella base liquidable que correspondria als béns i drets declarats pel subjecte passiu i la base liquidable que corresponga a la totalitat dels adquirits.

Per tant, en la consulta plantejada resulta que, una vegada delimitada la naturalesa empresarial de l'activitat, i en el cas de complir els requisits previstos per la Llei 13/1997 quant a aqueixa activitat econòmica i al seu manteniment, es podrà practicar una reducció en la base imposable del 99 per cent del valor de l'empresa

sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

La aplicación de esta bonificación excluirá la de los apartados a o b."

La aplicación de la bonificación exige, pues, la existencia de parentesco entre la causante y el heredero, que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en derecho, y únicamente podrán disfrutar la parte de la cuota proporcional al valor de los bienes y derechos incluidos por el sujeto pasivo de forma completa en una autoliquidación presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria en los términos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para determinar la proporción de la cuota tributaria que corresponde a los bienes declarados por el sujeto pasivo, se tendrá en cuenta la relación entre aquella base liquidable que correspondería a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo y la base liquidable que corresponda a la totalidad de los adquiridos.

Por tanto, en la consulta planteada resulta que, una vez delimitada la naturaleza empresarial de la actividad, y en el caso de cumplir los requisitos previstos por la Ley 13/1997 en cuanto a esa actividad económica y a su mantenimiento, se podrá practicar una reducción en la base imponible del 99 por ciento del valor de la empresa individual o negocio profesional y, adicionalmente, la



individual o negoci professional i, addicionalment, la bonificació en la quota tributària corresponent al seu parentiu amb la causant.

Per la qual cosa l'informe amb efectes vinculants, conformement amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 89 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

bonificación en la cuota tributaria correspondiente a su parentesco con la causante.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.