Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 80 (09/02/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 48 y 55 Ley 22/2009 Art. 22 Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante ha recibido, junto a otros herederos, unos bienes inmuebles cuya titularidad pertenece, en común y proindiviso, a su madre y a su tía fallecida sin descendencia ni cónyuge.

Estos inmuebles han sido explotados por una comunidad de bienes constituida al efecto por ambas hermanas, propietarias al 50% cada una. La actividad empresarial principal de la citada comunidad es la explotación de una finca de plátanos en La Palma, dedicándose también al arrendamiento de viviendas y locales comerciales.

La explotación de la finca de plátanos se llevaba a cabo mediante la figura del medianero, sistema con el que los propietarios aportan la propiedad y se hacen cargo de la mitad de los gastos de la finca, y el medianero aporta su trabajo personal y asume también la mitad de los gastos, repartiéndose los ingresos a partes iguales entre la comunidad y el medianero.

La heredera de la fallecida era su hermana (madre del consultante), que, tras la renuncia a dicha herencia, los herederos son sus hijos (sobrinos de la causante) quienes se plantean la posibilidad de aplicar la reducción para actividades empresariales prevista en el ISD, tanto para la finca de plátanos como para los alquileres de inmuebles cuyo valor global no supera tres millones de euros.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La aplicación de la reducción autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición “mortis causa” de una empresa individual, por los sobrinos de la causante - fallecida sin herederos forzosos y presumiendo su residencia habitual en España-, dependerá:

-Por un lado, de que ésta hubiera tenido su residencia habitual en Canarias el mayor número de días del período de los cinco años inmediatamente anteriores al fallecimiento.

-Y, por otro lado, de que cumplan el resto de requisitos exigidos en el artículo 22 del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en los términos señalados en el apartado CUARTO de la presente consulta.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante ha recibido, junto a otros herederos, unos bienes inmuebles cuya titularidad pertenece, en común y proindiviso, a su madre y a su tía fallecida sin descendencia ni cónyuge.

Estos inmuebles han sido explotados por una comunidad de bienes constituida al efecto por ambas hermanas, propietarias al 50% cada una. La actividad empresarial principal de la citada comunidad es la explotación de una finca de plátanos en La Palma, dedicándose también al arrendamiento de viviendas y locales comerciales.

La explotación de la finca de plátanos se llevaba a cabo mediante la figura del medianero, sistema con el que los propietarios aportan la propiedad y se hacen cargo de la mitad de los gastos de la finca, y el medianero aporta su trabajo personal y asume también la mitad de los gastos, repartiéndose los ingresos a partes iguales entre la comunidad y el medianero.

La heredera de la fallecida era su hermana (madre del consultante), que, tras la renuncia a dicha herencia, los herederos son sus hijos (sobrinos de la causante) quienes se plantean la posibilidad de aplicar la reducción para actividades empresariales prevista en el ISD, tanto para la finca de plátanos como para los alquileres de inmuebles cuyo valor global no supera tres millones de euros.

SEGUNDO.- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987) dispone en la letra a) de su apartado 1 que constituye hecho imponible de este impuesto, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 25 de la Ley 22/2009, y si bien se delegan la mayoría de las competencias relativas a su gestión, la titularidad de las competencias normativas es del Estado permitiendo la participación de las Comunidades en la regulación de ciertas materias, en base al principio de corresponsabilidad fiscal y cuyo alcance se delimita en el artículo 48 de la citada Ley.

En el ejercicio de esta competencia normativa, la Comunidad Autónoma de Canarias ha regulado, tanto reducciones en la base imponible, como bonificaciones de la cuota; debiendo tener en cuenta que la aplicación de esta normativa procede cuando, por un lado, el rendimiento del impuesto se entienda producido en dicho territorio según lo recogido en el artículo 32 de la Ley 22/2009, y, por otro lado, cuando no cumpliéndose lo anterior, se aplique

lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Presumiendo que la causante era residente habitual en España, será necesario que haya tenido dicha residencia en Canarias el mayor número de días del período de los cinco años inmediatamente anteriores que finalice el día anterior al fallecimiento, tal y como dispone el artículo 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009.

En lo que a las reducciones respecta, y dentro del alcance normativo, la Comunidad Autónoma de Canarias, ha creado reducciones propias y ha mejorado las reducciones estatales, cuya "convivencia" con las reducciones estatales viene establecida en el propio artículo 48 de la Ley 22/2009, en el tercer párrafo de la letra a) de su apartado 1:

"Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ``ínter vivos´´, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado".

Hemos de matizar que en el caso de que una reducción autonómica mejore una estatal, no se produce una sustitución automática si su aplicación está sometida a unos requisitos objetivos y temporales –previos o simultáneos, y posteriores-, y no meramente subjetivos, sino que tendrá que elegir el sujeto pasivo, cuál de estas reducciones aplica, la estatal o la autonómica. Este es el caso de la reducción planteada en la presente consulta, la reducción por adquisición "mortis causa" de una empresa individual o de un negocio profesional, calificada expresamente como reducción que mejora la análoga estatal en el 4º guión del apartado 2 del artículo 19 del Texto Refundido:

"Artículo 19. Base liquidable.

1. En los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en las adquisiciones mortis causa sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones cuyo rendimiento se entienda producido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, la base liquidable del Impuesto estará constituida por el resultado de aplicar en la base imponible las reducciones que se establecen en la presente sección, que sustituyen a las reducciones análogas aprobadas por la normativa estatal, así como las que tienen carácter de propias de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. Las reducciones establecidas en los artículos citados a continuación mejoran las reducciones análogas del Estado:

(...)

– Artículo 22: Reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional (sustituye a la establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)".

TERCERO.- Es el momento de entrar en el análisis de la reducción autonómica, para poder determinar si el supuesto planteado en la consulta cumple los requisitos que permiten su disfrute, comenzando por conocer el contenido del artículo 22 del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido):

"Artículo 22. Reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional.

1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa o negocio afectado, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 por ciento del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional.

Cuando no existan descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción por un importe del 95 por ciento. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 99 por ciento.

2. A los efectos de la presente reducción, tiene la consideración de actividad empresarial o profesional aquella que, a través del trabajo personal o de la participación en el capital, o de ambos factores conjuntamente, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, o de unos y otros a la vez, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios. En particular, tienen tal consideración las actividades extractivas, de fabricación, de comercio o de prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción o mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

3. A los efectos de la presente reducción, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad.

b) Los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad; en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros.

Si los elementos patrimoniales a que se refiere el presente apartado sirven tan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, se entiende que la afectación se limita a la parte de estos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate; en ningún caso son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

4. Para la aplicación de la reducción establecida por el presente artículo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que la empresa individual o el negocio profesional hayan estado exentos, conforme al apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento.

b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio y afectos a una actividad o negocio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención prevista en el artículo citado en la letra anterior, durante el plazo antes señalado.

c) Que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual o del negocio profesional que se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad Autónoma durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante. En el caso de que la empresa o negocio adquiridos se aporten a una sociedad como consecuencia de su constitución o de una ampliación de capital, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias durante el plazo expresado.

d) Que el valor de la empresa individual no exceda de tres millones de euros y el del negocio profesional no exceda de un millón de euros.

5. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad y seguros de vida".

De la lectura del precepto podemos distinguir cinco requisitos, el subjetivo, el objetivo, el territorial, el cuantitativo y el temporal*:*

-El requisito subjetivo, está contemplado en el párrafo primero y segundo del apartado 1, y hace referencia a los herederos del causante que pueden aplicar la reducción, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señalando que serán el cónyuge, y los

descendientes o adoptados del fallecido, salvo que estos dos últimos no existan, en cuyo caso, podrán aplicarla los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

-El requisito objetivo, está previsto tanto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 22 del Texto Refundido, como en los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y se conecta, por un lado, con el tipo de elementos patrimoniales y los derechos sobre los mismos que se transmiten, y, por otro lado, con su exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Veamos cada uno por separado:

1.- La reducción sólo está prevista para empresas individuales o negocios profesionales, matizando que la misma se aplicará sobre el valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional. A estos efectos, se define esta actividad y los elementos afectos a la misma.

Siendo aplicable, tanto si se transmite el pleno dominio de dichos elementos, como si es el derecho de usufructo o de los derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, con la consiguiente consolidación de dominio en alguno de los familiares citados en el requisito subjetivo.

2.- La empresa individual o el negocio profesional, han tenido que estar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, como veremos en el requisito temporal, en los dos años anteriores al fallecimiento del causante. Para ello, se remite a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este punto hemos de advertir que no podemos dar una respuesta vinculante, respecto de los requisitos exigidos en esta exención en los términos recogidos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dado que, al ser un tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, no ha sido objeto de cesión la competencia relativa a la emisión de consultas vinculantes, tal y como expresamente señala el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, salvo que se trate de materias reguladas por cada Comunidad en el ejercicio de las competencias normativas reconocidas en el artículo 48 de la citada Ley, y que no es el caso:

"*Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.*

1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas: (...)

2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas".

Sin embargo, en cumplimiento del deber general de informar a los contribuyentes, recogido en el artículo 87 de la citada Ley General Tributaria, y dada la expresa remisión de la reducción autonómica sobre la que versa la consulta -sobre la que sí tenemos competencia para

emitir consulta vinculante-, consideramos oportuno reproducir el contenido del punto Uno del apartado Ocho del citado artículo 4 de la Ley 19/1991, arriba señalada:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este Impuesto:

(...)

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior".

Para determinar ambas situaciones -la forma de ejercer la actividad y la principal fuente de renta-, el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece lo siguiente:

"Artículo 3. Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales.

1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas".

-El requisito territorial, se encuentra recogido en la letra c) del apartado 4 del artículo 22 del Texto Refundido, al exigir que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual o del negocio profesional radiquen en Canarias en el momento del fallecimiento, y, como veremos en el requisito temporal, que se mantenga en los cinco años siguientes.

-El requisito cuantitativo, está detallado, en la letra d) del apartado 4 del artículo 22 del Texto Refundido, junto al requisito subjetivo, para referirse tanto a la base de la reducción, como al porcentaje de reducción; esta base, entendida como el valor de la empresa individual o del negocio profesional, no puede superar, respectivamente, tres millones de euros o un millón de euros. El porcentaje de reducción no es único, varía según el tipo de pariente, para el primer grupo es el 99%, y para los que podríamos llamar "suplentes", el 95%.

-Y por último, el requisito temporal, regulado en las letras a), b) y c) del apartado 4 del artículo 22 del Texto Refundido, que, salvo el relativo a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en los dos años anteriores al fallecimiento, no ha de cumplirse con carácter previo o simultáneo al disfrute de la reducción sino posteriormente: en este sentido, se condiciona su aplicación al mantenimiento durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, tanto del lugar en el que se desarrolla la actividad económica (Canarias), como de la afectación de los elementos adquiridos a una actividad o negocio en su patrimonio, con la única salvedad de que falleciera antes el adquirente.

CUARTO.- Una vez conocidos los requisitos que han de concurrir para aplicar la reducción regulada en el artículo 22 del Texto Refundido, estamos en disposición de determinar si éstos se cumplen en el supuesto planteado en la consulta, analizando cada uno por separado, y atendiendo a las afirmaciones realizadas por el consultante:

1.-El requisito **subjetivo** se cumpliría, puesto que los herederos de la fallecida sin descendencia son, tras la renuncia pura y simple de la hermana, sus sobrinos. Por tanto, se daría el supuesto previsto en el 2º párrafo del apartado 1 del citado artículo 22, ya que los sobrinos tienen la consideración de parientes colaterales de tercer grado, tal y como dispone el artículo 918 del Código Civil.

2.-En el requisito **objetivo** hemos de diferenciar las dos exigencias que comprende, esto es, si la actividad realizada es una actividad económica, y si está exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio. Pero antes hemos de resolver cómo verificar el cumplimiento de ambos requisitos, cuando estamos ante una comunidad de bienes, pues recuérdese que la titularidad de los elementos patrimoniales descritos como afectos a una actividad económica, corresponde a ambas hermanas (tía y madre de los herederos) en común y proindiviso, constituyéndose de forma expresa una comunidad de bienes, para su explotación económica.

No es este el lugar para analizar la naturaleza jurídica de la comunidad de bienes regulada en el artículo 392 y siguientes del Código Civil, limitándonos a señalar que no es una persona jurídica y que no tiene personalidad jurídica propia. Y, en este sentido, el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, antes citada, dispone, como regla general, que no tienen la consideración de obligados tributarios, salvo que una ley lo establezca *"las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición"*.

En esta misma línea se expresa el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, añadiendo que *"Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".* Esta Ley 35/2006, incluye a las comunidades de bienes dentro de los supuestos de atribución de rentas, de tal forma que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los comuneros, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso o, si éstos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Con ello queremos compartir que, desarrollando la comunidad de bienes una actividad económica, las rentas obtenidas por las comuneras, tal y como señala el escrito de la consulta, tienen la consideración de rentas derivadas de actividades económicas, en el citado impuesto.

De acuerdo con ello, entendemos que debe ser cada una de las comuneras individualmente, quienes han de cumplir ambos elementos del requisito objetivo para que proceda aplicar la reducción del artículo 22 del Texto Refundido. Una vez hecha esta aclaración, veamos cada uno de ellos:

2.1.- En primer lugar, si la actividad realizada es una actividad empresarial, (obviamos la consideración de profesional, pues no supone el ejercicio de profesiones liberales, artísticas ni deportivas); para su determinación, hay que diferenciar la explotación de la finca de plátanos de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Con carácter general, para ambas actividades el apartado 2 del artículo 22 del Texto Refundido, señala que tiene la consideración de actividad empresarial aquella que, "*a través del trabajo personal o de la participación en el capital, o de ambos factores conjuntamente, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, o de unos y otros a la vez, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios. En particular, tienen tal consideración las actividades extractivas, de fabricación, de comercio o de prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, (...)".*

No obstante, ha de tenerse presente que, con carácter particular, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, solo tiene la consideración de actividad económica, de conformidad con lo previsto en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 antes citada, *"únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".* Esta remisión, aunque no esté expresamente contemplada en el Texto Refundido, es el resultado de una interpretación coherente y sistemática con la definición de actividad económica en la imposición directa, en la que se encuadra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Atendiendo al escrito de la consulta, se concluye lo siguiente:

- Que la explotación de la finca de plátanos ha constituido una actividad económica para la causante, sin que sea impedimento para tal calificación que se ejerza con la figura del medianero. Otra cosa es, como luego veremos, si la ha ejercido de forma habitual, personal y directa.

- Que el arrendamiento de los bienes inmuebles habrá constituido una actividad económica para la causante, si ha tenido contratada una persona a jornada completa para su ejercicio.

2.2.- Y, en segundo lugar, si la doble actividad empresarial realizada ha estado exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio de la comunera fallecida, en los dos últimos años anteriores a su muerte.

Si bien, ya advertimos antes que no tenemos competencia para emitir consulta vinculante en este punto, a título meramente informativo, reproducimos el criterio de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública manifestado en la consulta vinculante V2999-14 de 05/11/2014, en la que para determinar la exención en el Impuesto de Patrimonio de una comunidad de bienes que ejerce una actividad económica, señala lo siguiente:

"Tal y como señala el último párrafo del epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. de 10 de abril de 1999):

Cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad de personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trate de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que cumpla los demás requisitos establecidos."

Por lo tanto, para entender cumplido el requisito de la exención en el Impuesto de Patrimonio, la fallecida tendría, por un lado, que haber ejercido de forma habitual, personal y directa la actividad económica, y, por otro lado, que los ingresos derivados de dicha actividad económica hubieran constituido su principal fuente de renta por ser más del 50 por ciento del total de su base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El cumplimiento de estos requisitos debe acreditarlo el consultante con cualquier medio de prueba admitido en derecho, sin que sea competencia de este centro directivo su valoración por corresponder a los órganos de gestión correspondientes.

Es interesante saber que la figura que regula este tipo de pactos es la del contrato de aparcería, previsto en el artículo 1579 del Código Civil así como en la Ley 49/2003, de 6 de noviembre, de Arrendamientos Rústicos, en cuyo artículo 28.1 lo define como:

"Artículo 28. Contrato de aparcería.

1. Por el contrato de aparcería, el titular de una finca o de una explotación cede temporalmente su uso y disfrute o el de alguno de sus aprovechamientos, así como el de los elementos de la explotación, ganado, maquinaria o capital circulante, conviniendo con el cesionario aparcero en repartirse los productos por partes alícuotas en proporción a sus respectivas aportaciones".

Su régimen jurídico se rige, por lo dispuesto en dicha Ley, en la que se contempla la libertad de pacto entre las partes, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1255 del Código Civil. Y, en este sentido, el cesionario de la finca, sería el aparcero, pero esta denominación no es igual en todo el territorio español, recibiendo en Canarias el nombre de "medianero".

De ahí que, en nuestra opinión, y salvo prueba en contrario, atendiendo a la naturaleza arrendaticia de este tipo de contratos, se informa que resultaría discutible que siendo explotada la finca agrícola bajo el régimen de medianero o aparcero, pueda considerarse que la causante haya podido ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa, pues ha cedido su uso o disfrute. No obstante, insistimos, a pesar de esta naturaleza, puede haberse pactado que la causante participaba en la gestión de esta explotación de forma compartida (con o sin su otra hermana) con el medianero, en cuyo caso, tendrá que demostrarlo.

Por tanto, no podemos concluir si los diferentes elementos del requisito objetivo se cumplen.

3.- El requisito **territorial**, se cumpliría, pues ambas actividades radican en Canarias en el momento del fallecimiento, y al estar referidas a bienes inmuebles, seguirán radicando aquí en los cinco años siguientes.

4.- El requisito **cuantitativo**, hace referencia al cálculo de la reducción, debiendo tener en cuenta que el porcentaje de reducción, del 95% para este grupo familiar, ha de aplicarse, a1 valor de la parte de la empresa individual correspondiente a la causante, siempre que no supere tres millones de euros.

A estos efectos, en el cálculo de dicha base han de excluirse:

-Los elementos no afectos a la actividad, como son, entre otros, "*los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros",* según lo previsto en la letra c) del apartado 3 del artículo 22 del Texto Refundido.

-Los elementos parcialmente no afectos, en la parte no afecta, salvo que sean indivisibles, en cuyo caso se excluirán en su totalidad.

5.- Y, por último, en cuanto al requisito **temporal,** no podemos concluir si se cumple, pues, por un lado, el plazo previo de dos años de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, depende del cumplimiento de este elemento del requisito objetivo, sobre el que no nos hemos podido pronunciar por falta de prueba; y, por otro lado, el plazo posterior de mantenimiento de cinco años del lugar de la actividad económica y de la afectación a la misma de los elementos adquiridos, depende de la voluntad futura de los herederos, pues si bien no impide la inicial aplicación de la reducción, pero sí condiciona su eficacia.

En virtud de todo lo anterior, no pudiendo manifestarnos sobre el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que conlleva la aplicación de esta reducción, en especial los incluidos en el requisito objetivo, solo nos resta decir que el incumplimiento de uno solo de todos los exigidos señalados a lo largo de la consulta, no procedería la aplicación de la reducción autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición de empresa individual.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la aplicación de la reducción autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición "mortis causa" de una empresa individual, por los sobrinos de la causante -fallecida sin herederos forzosos y presumiendo su residencia habitual en España-, dependerá:

-Por un lado, de que ésta hubiera tenido su residencia habitual en Canarias el mayor número de días del período de los cinco años inmediatamente anteriores al fallecimiento.

-Y, por otro lado, de que cumplan el resto de requisitos exigidos en el artículo 22 del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en los términos señalados en el apartado CUARTO de la presente consulta.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 9 de febrero de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García