Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA NÚM: 38 (28/03/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Artículo 20, 22 y 22 ter Decreto Legislativo 1/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre las posibles reducciones y bonificaciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, aplicables en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de una adquisición "mortis *causa*" por los hijos herederos del causante.

La masa hereditaria, según el escrito de consulta, está constituida por la mitad de la vivienda habitual del causante, gravada por una hipoteca, y unas parcelas de explotación agraria en suelo rústico (todos estos inmuebles sitos en Canarias), estando dado de alta en el régimen agrario. Los herederos son dos hijos con edades en el momento del fallecimiento de su padre de 20 y 16 años.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Conforme a los datos aportados, los hijos del causante, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tendrán derecho a las siguientes reducciones reguladas por la Comunidad Autónoma de Canarias y que sustituyen a iguales reducciones contempladas en la regulación legal de dicho impuesto (Ley 29/1987):

- En concepto de reducción por parentesco, el hijo de 20 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 €. La hija de 16 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 €.

- En concepto de reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante los hijos tienen derecho a una reducción en la base imponible del 99 por ciento del valor real de la vivienda, minorada en la hipoteca, con un límite conjunto de 200.000 €. Este límite debe prorratearse entre los dos hijos herederos en proporción a su participación; en este caso 100.000 € cada hijo.

- En concepto de reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional, los hijos del causante tienen derecho a una reducción del 99 por ciento del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional, puesto que el rendimiento neto de la actividad económica agrícola declarada es superior al 50% del total de la base imponible (general y del ahorro).

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

- La reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante y la reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional está condicionada al mantenimiento, bajo determinadas condiciones objetivas y temporales, en el patrimonio de los hijos del causante de la vivienda habitual y de los bienes afectos a la actividad agrícola.

- Las reducciones citadas anteriormente son compatibles entre sí.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por D. con NIF y domicilio a efectos de notificaciones en en el que formula consulta relativa a reducciones y bonificaciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) derivada de una adquisición "mortis *causa"*, este centro directivo en uso de la atribución conferida en 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 y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta sobre las posibles reducciones y bonificaciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, aplicables en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de una adquisición "mortis *causa*" por los hijos herederos del causante.

La masa hereditaria, según el escrito de consulta, está constituida por la mitad de la vivienda habitual del causante, gravada por una hipoteca, y unas parcelas de explotación agraria en suelo rústico (todos estos inmuebles sitos en Canarias), estando dado de alta en el régimen agrario. Los herederos son dos hijos con edades en el momento del fallecimiento de su padre de 20 y 16 años.

SEGUNDO.- El artículo 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que constituye hecho imponible de este impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

La normativa autonómica que regula las posibles reducciones y bonificaciones aplicables en el ISD está contenida en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el artículo único del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), destacando para contestar esta consulta las tres siguientes:

- La **reducción por parentesco** del grupo I recogida en el artículo 20.a) del citado Texto Refundido, aplicable a los descendientes menores de 21 años en el momento del devengo del impuesto.

- La **reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante** regulada en el artículo 22 ter del Texto Refundido, con la condición, entre otras, de que sea mantenido el valor de la misma en el patrimonio de los herederos durante el plazo los de 5 años siguientes al fallecimiento.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

- La **reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional**, establecida en el artículo 22 del Texto Refundido, para cuyo disfrute es necesario el cumplimiento de varios requisitos.

Debe precisarse que la aplicación de estas reducciones exige -al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos- que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma. Lo cual, cuando la adquisición es "*mortis causa*", requiere que se den dos condiciones: que el causante hubiera tenido su residencia habitual en Canarias a la fecha de fallecimiento y que el sujeto pasivo sea residente en España.

A estos efectos, hemos de tener en cuenta que el artículo 28.1.1º b) de la ya citada Ley 22/2009, vigente a la fecha de fallecimiento, considera residencia habitual, cuando se haya permanecido en un territorio el mayor número de días del período de cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo.

De la documentación aportada en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante, se desprende que el causante tenía residencia habitual en Canarias y que los herederos son residentes en España.

Analizaremos en los apartados siguientes la aplicación o no al supuesto planteado de las reducciones citadas anteriormente.

TERCERO.- El artículo 20 del Texto Refundido, regulador de la reducción de la base imponible por parentesco y que sustituye a la reducción análoga aprobada por la normativa estatal establecida en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones(en adelante, Ley 29/1987), dispone:

> *"En las adquisiciones mortis causa, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, en razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:*
>
> *a) Grupo I, adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años:*
>
> *- Menores de diez años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 138.650 euros.*
>
> *- Menores de quince años e iguales y mayores de diez años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 92.150 euros.*
>
> *- Menores de dieciocho años e iguales y mayores de quince años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 euros."*
>
> *- Menores de veintiuno e iguales y mayores de dieciocho años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 euros.*

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Conforme con lo expuesto, el hijo de 20 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 €.

La hija de 16 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 €.

CUARTO.- El artículo 22 ter del Texto Refundido, regulador de la reducción de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual del causante y que sustituye a la reducción análoga aprobada por la normativa estatal establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, dispone:

> "*1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges de la persona fallecida o a sus descendientes o adoptados, estuviese incluido el valor de la vivienda habitual del causante, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 por ciento del valor de tal vivienda, con un límite de 200.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación.*
>
> *Podrán aplicar la citada reducción los parientes colaterales del causante que sean mayores de sesenta y cinco años de edad y hayan convivido con el mismo como mínimo los dos años anteriores a su fallecimiento.*
>
> *2. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en el presente artículo, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumple los requisitos y se ajusta a la definición establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin perjuicio de que puedan considerarse como vivienda habitual, conjuntamente con esta vivienda, un trastero y una plaza de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceros.*
>
> *3. Si el causante ha tenido su último domicilio en un centro residencial o socio-sanitario, la reducción regulada en el presente artículo se podrá aplicar sobre aquella vivienda en la que efectivamente hubiera tenido su residencia habitual el causante inmediatamente antes de su cambio de domicilio al citado centro.*
>
> *4. Para la aplicación de la reducción establecida en el presente artículo, la vivienda habitual ha de estar radicada en Canarias.*

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

La aplicación de esta reducción queda condicionada al mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en este plazo.

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, así como por la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades."

Señala en el escrito de petición de consulta que integra la masa hereditaria la vivienda habitual sita en Canarias del causante, por lo que los hijos tienen derecho a una reducción en la base imponible del 99 por ciento del valor de la vivienda con un límite conjunto de 200.000 €. Este límite debe prorratearse entre los dos hijos herederos en proporción a su participación; en este caso 100.000 € cada hijo.

Es importante reseñar que esta reducción es compatible con la reducción por parentesco analizada en el apartado TERCERO anterior y que la reducción por la adquisición de la vivienda habitual *mortis causa* esta condicionada a que los hijos herederos no transmitan dicho bien inmueble, de forma onerosa o gratuita, salvo fallecimiento, durante un plazo de cinco años a contar desde el fallecimiento de su padre.

Por valor de la vivienda debe entenderse, conforme a lo establecido en el artículo 9.a) de la Ley 29/1987, el valor real de la vivienda minorado por las cargas y deudas que imputables a la vivienda fueran deducibles (reguladas, respectivamente, en los artículos 12 y 13 del citado cuerpo legal). La hipoteca constituye una deuda deducible de tal manera que la base de la reducción está çonstituida por el valor real de la vivienda habitual menos el valor de la hipoteca en el momento del devengo de la transmisión mortis causa.

QUINTO.- El artículo 22 del Texto Refundido, regulador de la reducción de reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional y que sustituye a la reducción análoga aprobada por la normativa estatal establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, dispone:

"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

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

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.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

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."

Conforme al escrito de consulta, uno de los componentes de la masa hereditaria son terrenos rústicos afectos a la actividad empresarial agrícola que desarrollaba el causante. Por tanto en la base imponible de la adquisición *mortis causa* que corresponde a los hijos de la persona fallecida, está incluido el valor de una empresa individual.

La reducción del 99 por ciento del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad agrícola efectuado por el causante está condicionada al cumplimiento del conjunto de requisitos contenidos en el apartado 4 del artículo 22 del Texto Refundido, y debemos centrarnos en el regulado en la letra a).

El apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, exige, entre otras condiciones, que la actividad empresarial se ejerza de forma directa, personal y habitual por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta,

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

debiendo acudir al 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, que dispone:

> *"A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella 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.º, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4.º del presente Real Decreto".*

Si analizamos este requisito en la consulta recibida y teniendo en cuenta la declaración del IRPF que se adjunta (correspondiente al año 2013), se concluye que el rendimiento neto de la actividad económica agrícola declarada, 17.871,55 €, es superior al 50% del total de la base imponible (general y del ahorro) que asciende a 34.331,47 €, por lo que sería de aplicación la reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional.

Esta reducción es compatible con la reducción por parentesco y por vivienda habitual analizadas en los apartados TERCERO y CUARTO anteriores. Los hijos del causante deben mantener 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.

SEXTO.- De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que conforme a los datos aportados, los hijos del causante, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tendrán derecho a las siguientes reducciones reguladas por la Comunidad Autónoma de Canarias y que sustituyen a iguales reducciones contempladas en la regulación legal de dicho impuesto (Ley 29/1987):

- En concepto de reducción por parentesco, el hijo de 20 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 €. La hija de 16 años en el momento del fallecimiento de su padre tiene derecho a una reducción de la totalidad de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 €.

- En concepto de reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante los hijos tienen derecho a una reducción en la base imponible del 99 por ciento del valor de la vivienda, minorada en la hipoteca, con un límite conjunto de 200.000 €. Este límite debe prorratearse entre los dos hijos herederos en proporción a su participación; en este caso 100.000 € cada hijo.

- En concepto de reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional, los hijos del causante tienen derecho a una reducción del 99 por ciento del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional, puesto que el rendimiento neto de la actividad económica agrícola declarada es superior al 50% del total de la base imponible (general y del ahorro).

- La reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante y la reducción por la adquisición de una empresa individual o negocio profesional está condicionada al mantenimiento, bajo determinadas condiciones objetivas y temporales, en el patrimonio de los hijos del causante de la vivienda habitual y de los bienes afectos a la actividad agrícola.

- Las reducciones citadas anteriormente son compatibles entre sí.

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, 28 de marzo de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Jesús Velayos Morales

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73