

**NUM-CONSULTA:** V0009-16

**ÓRGANO:** SECRETARIA GENERAL TÉCNICA Y DEL PATRIMONIO

**FECHA DE SALIDA:** 10/10/2016

**NORMATIVA:**

Artículo 7.Cuatro del *Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado*, aprobado por el *Decreto legislativo, 1/2011, de 28 de julio* (en adelante, TRTCG).

**DESCRIPCIÓN-HECHOS**

Los consultantes presentaron liquidación por el impuesto de sucesiones correspondiente a la herencia de su padre y esposo, respectivamente. El causante era titular de una actividad económica por lo que en su autoliquidación del impuesto aplicaron la reducción prevista en el artículo 7.Cuatro del TRTCG, con el compromiso de mantener lo adquirido y cumplir los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los 5 años siguientes al devengo.

**CUESTIÓN FORMULADA**

Los consultantes desean saber:

1. Si en el caso de vender dos parcelas afectas a la actividad sería necesario desafectarlas y generar una declaración complementaria del impuesto autoliquidado incluyendo la parte correspondiente al valor actual de estas parcelas.

En caso afirmativo, si el valor dado a dichas parcelas en la declaración inicial del impuesto podría ser variado en la declaración adicional, con objeto de acercar dicho valor a la realidad actual.

2. Para el caso de que se constituyera una sociedad mercantil que continuara con el desarrollo de la actividad económica actual, formada única y

exclusivamente por los tres herederos legítimos, si sería posible su constitución sin entrar en incumplimiento de mantenimiento de lo adquirido, tal y como establece el precepto legal, y si sería necesario que los bienes afectos a la actividad económica se incluyeran en el capital social de la citada sociedad mercantil.

## **CONTESTACIÓN COMPLETA**

1. Artículo 7.Cuatro del TRTCG dispone:

*En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) *Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.*
- b) *Que a la fecha de devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:*
  - b.1) *Con carácter general, del 50% como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción.*
  - b.2) *Del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado del fallecido, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad,*

*la afinidad o la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 del Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.*

*En caso de que tan sólo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción.*

- c) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.*
- d) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.*
- e) Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.*

2. Artículo 23.Uno del TRTCG (*Beneficios fiscales no aplicables de oficio*):

*Uno. Los beneficios fiscales que dependan del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al devengo no se aplicarán de oficio, habiendo de solicitarse expresamente por el contribuyente en el periodo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación.*

*En el caso de declaración extemporánea sin requerimiento previo, la solicitud deberá realizarse en la presentación de la declaración, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación.*

*En el supuesto de que en la autoliquidación presentada no se hubiesen aplicado los citados beneficios fiscales, no podrá rectificarse con posterioridad en cuanto a la aplicación del beneficio fiscal, salvo que la solicitud de rectificación se hubiese presentado en el periodo reglamentario de declaración.*

*La ausencia de solicitud del beneficio fiscal dentro del plazo reglamentario de declaración o su no aplicación en la autoliquidación se entenderá como una renuncia a la aplicación del mismo.*

*Dos. En caso de incumplimiento de los requisitos que hayan de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto, deberá ingresarse la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo señalado en la norma que regula el beneficio fiscal, a computar desde el momento en que se incumplieran los requisitos. Cuando la norma que regula el beneficio fiscal no establezca un plazo, el ingreso y presentación de la autoliquidación se hará dentro del plazo reglamentario de declaración establecido en las normas reguladoras de cada tributo.*

3. 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:

*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.*

Para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el art. 7.Cuatro del TRTCG los requisitos exigidos se constituyen en una serie de condiciones que deben concurrir simultánea y cumulativamente, lo que implica que deberán cumplirse todos y cada uno los previstos en el citado precepto.

La consulta versa sobre la interpretación de la letra d) del mencionado artículo 7.Cuatro, según el cual debe cumplirse que la persona adquirente *mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.*

PRIMERO. En el caso de vender dos parcelas afectas a la actividad, si sería necesario desafectarlas y presentar una declaración complementaria del impuesto autoliquidado incluyendo la parte correspondiente al valor actual de estas parcelas.

La actividad económica adquirida a título de herencia por la que se hubiera practicado en la liquidación del impuesto sobre sucesiones la reducción prevista en el artículo 7.Cuatro deberá mantenerse en el patrimonio del adquirente durante el plazo de cinco años, sin que puedan realizarse actos de disposición sobre los bienes y derechos afectos a la misma.

Además, durante el plazo indicado en el párrafo anterior habrán de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho de la *Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio* que dan derecho a la exención en dicho impuesto.

Cuando el incumplimiento de mantener lo adquirido se produce en parte de los bienes de la actividad económica y no sobre su totalidad, la pérdida del beneficio fiscal disfrutado también será parcial, sin perjuicio de que para seguir conservando la reducción en cuanto al resto de la actividad económica, debe cumplirse el estar exento en el impuesto sobre el patrimonio.

En este sentido, si la venta de las dos parcelas supone que se dejen de cumplir los requisitos para disfrutar de dicha exención (por ejemplo que no sea la actividad empresarial la principal fuente de renta (Consulta V2478-08)) perdería el derecho a la reducción practicada en el impuesto de sucesiones en su integridad.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos para la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes, la norma autonómica remite a los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho de la *Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio*, que es una norma estatal. Por lo que este centro directivo no puede dar contestación al respecto de la cuestión planteada en lo referente al cumplimiento del requisito, al tratarse de una remisión por incorporación de la normativa estatal, en concreto del art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, debiendo, por ello, dirigir en su caso la consulta sobre este extremo a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por lo tanto, el incumplimiento de los requisitos establecidos en la letra d) daría lugar a la pérdida parcial o total de la reducción, lo que conllevaría la obligación de presentar una autoliquidación complementaria del impuesto para integrar la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora sin la aplicación de dicha reducción (art. 23.Dos del TRTCG):

*Dos. En caso de incumplimiento de los requisitos que hayan de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto, deberá ingresarse la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo señalado en la norma que regula el beneficio fiscal, a computar desde el momento en que se incumplieran los requisitos. Cuando la norma que regula el beneficio fiscal no establezca un plazo, el ingreso y presentación de la autoliquidación se hará dentro del plazo reglamentario de declaración establecido en las normas reguladoras de cada tributo.*

La autoliquidación a realizar como consecuencia de la pérdida parcial o total de la reducción es complementaria de la autoliquidación inicial sobre la que se practicó el beneficio fiscal perdido y, por tanto, habrá que partir de la base imponible inicialmente declarada y calcular la liquidable teniendo en cuenta la nueva circunstancia. La práctica del nuevo cálculo del impuesto no conlleva la actualización del valor de los bienes pues éste ha de ser referido siempre a la fecha en que se cause la herencia (fecha de devengo, que es la del fallecimiento).

SEGUNDO. Respecto a si el hecho de constituir una sociedad mercantil para continuar el desarrollo de la actividad económica afecta al cumplimiento del requisito de la letra d), dicho precepto exige mantener lo adquirido y que cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes. Eso supone, por lo tanto, que los bienes afectos a la empresa individual deberían ser parte integrante del patrimonio de la nueva sociedad mercantil.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por los consultantes, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la operación proyectada. La autoliquidación que a estos efectos se presente podrá ser objeto de comprobación administrativa y se tendrán en cuenta la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted 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*.