

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083169

DGT: 31-05-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1236/2022

SUMARIO:

ISD. Hecho imponible. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Mantenimiento de la inversión. Incumplimiento por un coheredero. Un coheredero se plantea transmitir los pisos que le fueron adjudicados en la herencia de su hermana, quien ejercía la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, y sobre la que se aplicó la reducción del 95%. Siempre que la causante hubiese dejado en testamento previsión de hacer una adjudicación expresa e individualizada de inmuebles a cada hermano, la reducción operaría para cada uno de forma independiente en función de la porción del valor de los bienes incluida en su base imponible por ISD, en consecuencia, el incumplimiento del deber de mantener de la inversión por parte de alguno de los coherederos no afectaría al resto. Si, por el contrario, en el testamento constara que heredan en proindiviso o no existiera testamento, sin perjuicio de las concretas adjudicaciones que se produzcan con posterioridad, la reducción beneficiaría por igual a los causahabientes, con independencia de tales adjudicaciones y a cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible. En tal caso, se forma, un "grupo de herederos", de forma que el incumplimiento por uno de ellos del requisito de permanencia comportaría la pérdida de la reducción para todos y deberían pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Descripción sucinta de los hechos:

En el año 2019 falleció, intestada, la hermana del consultante. La causante ejercía la actividad económica de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, a la que se encontraban afectas 26 viviendas de su propiedad. Dicha empresa de la causante se encontraba exenta del Impuesto sobre el Patrimonio. El consultante y sus cuatro hermanos se aplicaron a partes iguales la reducción del 95% establecida en dicho precepto sobre el valor neto (activo menos pasivo) de la empresa de la causante y se adjudicaron inmuebles concretos. El consultante no ha continuado ejerciendo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles que aquélla ejercía, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento de los pisos que se adjudicó constituyen rendimientos del capital inmobiliario del consultante.

Con el fin de aliviar la fuerte carga financiera que está soportando la actividad empresarial agrícola del consultante, se plantea la posibilidad de vender los pisos que se le adjudicaron en las operaciones particionales de la herencia de la causante, por un importe mayor que el valor que fue objeto de la reducción aplicada, saldando de esta manera deudas de dicha empresa agrícola.

Cuestión planteada:

Las consecuencias que puedan tener en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los hechos expuestos:

Primero: El hecho de que el consultante, no haya continuado ejerciendo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles que ejercía la causante y por la cual se aplicó la reducción establecida en el artículo 20,2, c) de la Ley del impuesto, aun manteniendo la propiedad de los pisos que se adjudicó.

Segundo: La venta de pisos con el fin de aplicar el importe que se obtenga de tal enajenación a la cancelación de deudas del consultante correspondientes a su empresa agrícola, o, alternativamente, efectuar con el importe de tal venta una colocación en productos financieros que sirvan de garantía a las entidades bancarias para refinanciar tales deudas en mejores condiciones que las que actualmente está soportando la citada actividad agrícola.

Tercero: Si el consultante o cualquiera de los restantes herederos de la causante, según fueron llamados a la sucesión y según acordaron las operaciones particionales, incumplieran el requisito de permanencia en sus patrimonios del valor de lo adquirido, que fue objeto de reducción, si tal incumplimiento afectaría únicamente al heredero que incumplió, en cuyo caso sólo éste debería pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, o si, por el contrario, afectaría a los cinco herederos, en cuyo caso todos se verían obligados a efectuar tales pagos.

Contestación:

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece que

«c) 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, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor 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, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

(...».

Tal y como se señala en el epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (BOE del 10 de abril de 1999), de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familia, la Ley exige el mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción durante el plazo de diez años establecido desde el fallecimiento del causante prohibiéndose la realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

De acuerdo con la consulta vinculante V2720-18, de 15 de octubre de 2018, de esta Dirección General y la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021, el requisito de mantenimiento del artículo 20.2.c) de la LISD no exige la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

Consecuentemente, tal y como se dijo en la consulta vinculante V1836-15, de 11 de junio de 2015, siempre que pueda llevarse a cabo tal acreditación, no hay obstáculo para que el resultado de la enajenación de los inmuebles adquiridos "mortis causa" pueda aplicarse al levantamiento de deudas o cargas hipotecarias del consultante o reinvertirse en productos financieros.

En cuanto a la incidencia del no cumplimiento del mantenimiento de la inversión por parte de unos de los coherederos en el disfrute y mantenimiento de la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, ha de hacerse una delimitación conceptual previa. Si la causante hubiese dejado en testamento previsión de hacer una adjudicación expresa e individualizada de inmuebles a cada hermano, la reducción operaría para cada uno de forma independiente en función de la parte del valor de los bienes incluida en su base imponible por el impuesto sucesorio, por lo que un eventual incumplimiento del requisito de permanencia que establece la Ley 29/1987 en nada afectaría al resto de coherederos. Si, por el contrario, en el testamento constara que heredan en proindiviso o no existiera testamento, como es el caso planteado, ya que, según manifiesta en el escrito de la consulta, la causante falleció intestada, sin perjuicio de las concretas adjudicaciones que se produzcan con posterioridad, la reducción beneficiaría por igual a los causahabientes, con independencia de tales adjudicaciones y a cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible. Se forma, por así decirlo, un "grupo de herederos", de forma que el incumplimiento por uno de ellos del requisito de permanencia comportaría la pérdida de la reducción para todos y deberían pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Por lo tanto, y por lo que se refiere a la última cuestión planteada en el escrito de consulta, el incumplimiento de tal requisito afectará a los restantes causahabientes en función de que existe un "grupo de herederos" en los términos antes expuestos.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.