

Referencia: **CTE 03- 09-S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

Vivienda adquirida por sucesión “mortis causa” en el año 2004 sobre la que los herederos aplicaron la “bonificación” correspondiente como vivienda habitual.

CUESTIÓN PLANTEADA

En el caso de ser vendida en el año 2009 si se mantendría la bonificación al haber transcurrido cinco años.

Indicación del número de años de permanencia de la vivienda para que su venta no implique la pérdida de la “bonificación”.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

El artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, define el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concretamente el apartado 1 del citado precepto normativo señala que: *“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 «inter 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. (...)

Por consiguiente, la contestación a la consulta formulada corresponde a esta Comunidad Autónoma y, por competencia orgánica, a esta Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego.

SEGUNDO.- En el caso planteado, al tratarse de una sucesión causada en 2004, debe acudirse a la normativa vigente en aquel año en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además, en el caso de haber resultado aplicable la normativa de la Comunidad de Madrid debe atenderse a la Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de prórroga de determinadas medidas fiscales vigentes en la Comunidad de Madrid en 2003, y a la Ley 2/2004, de 31 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas.

Ambos textos normativos establecían que en las adquisiciones «mortis causa» correspondientes a cónyuges, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, cuando estuviese incluido el valor de la vivienda habitual del fallecido resultaba aplicable en la base imponible una reducción del 95 por 100 del mencionado valor neto, con el límite de 122.000 euros para cada sujeto pasivo. Además, siempre que la adquisición se mantuviera durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de este plazo.

En la actualidad, la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en su artículo 3, apartado Uno, punto 3, regula dicha reducción en los siguientes términos:

“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 artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los números anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor neto, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. (...)

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 123.000 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. (...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente número, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá declarar tal circunstancia a la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada junto con los correspondientes intereses de demora dentro del plazo de treinta días hábiles desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.”

Como se desprende de la lectura anterior, la reducción ha visto incrementado su límite hasta los 123.000 euros por sujeto pasivo, mientras que la duración de la obligación de mantenimiento de la vivienda del causante se ha reducido a cinco años desde la fecha de su fallecimiento.

Además, la citada Ley 3/2008 establece en su Disposición Transitoria Primera que *“El plazo de permanencia de cinco años, establecido en el artículo 3, apartado Uno, número 3, párrafo primero, resultará aplicable también a los bienes o derechos adquiridos por transmisión “mortis causa” antes de la entrada en vigor de esta Ley”*.

De acuerdo con lo anterior, el efecto retroactivo de la reducción del plazo de mantenimiento resulta aplicable a las adquisiciones “mortis causa” de los bienes o derechos adquiridos descritos en el apartado Uno, punto 3 del artículo 3.

TERCERO.- No obstante, ha de indicarse que el efecto retroactivo de aquella disposición no alcanza a aquellos hechos imponible cuyo devengo se hubiera producido con anterioridad al 1 de enero de 2002, ya que hasta el 31 de diciembre de 2001 le resultaba de aplicación a la Comunidad de Madrid lo dispuesto en el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias: *“En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (...) En el caso de adquisiciones “mortis causa”, podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.”*

Sin embargo, la normativa actualmente vigente –Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, vigente desde el 1 de enero de 2002– es la que permite a las comunidades autónomas –véase artículo 40.1 transcrito en el expositivo primero– la regulación de las reducciones estatales aplicables a las adquisiciones “mortis causa” mejorándolas *“mediante la reducción de los requisitos para poder aplicarlas”*. La reducción del periodo de mantenimiento de los bienes o derechos afectos a una actividad empresarial o profesional supone en definitiva una mejora de la reducción estatal, por lo que dicha medida puede ser adoptada por las Comunidades Autónomas desde el 1 de enero de 2002, pero en ningún caso puede utilizarse para producir efectos a hechos imponibles devengados cuando las comunidades autónomas carecían de tal capacidad normativa.

En dicho sentido se ha manifestado la Dirección general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en contestación de 21 de febrero de 2006 a consulta vinculante, que textualmente concluye: *“La legislación que regula las relaciones jurídicas que derivan de la aplicación de un tributo es la que estuviera vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, es decir, del devengo de dicho tributo, circunstancia que para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el caso de adquisiciones por causa de muerte se produce el día del fallecimiento del causante, según establece el artículo 24.1 de su ley reguladora 29/1987, de 18 de diciembre.*

Por otra parte, la legislación autonómica madrileña puede, lógicamente, modificar sus propias regulaciones pero, en ningún caso, afectar al alcance de la legislación estatal dictada en el ejercicio de su competencia sobre la materia.

De acuerdo con lo anterior, la transmisión de la parte en el condominio que describe el escrito de consulta, en cuanto se produzca antes de transcurrida la década desde el fallecimiento, significaría el incumplimiento del plazo de permanencia exigido por la legislación estatal, con la consecuente obligación de devolver la parte de impuesto no satisfecha en su momento, además de los correspondientes intereses de demora.

No obstante, como excepción a lo expuesto, ha de tenerse en cuenta que no afectarán al requisito de permanencia las transmisiones, tanto onerosas como lucrativas, que se efectúen entre los miembros del grupo familiar en cuanto hubieren sido llamados a la sucesión "mortis causa" de la que trae causa la transmisión de la participación en el proindiviso de la vivienda."

Por consiguiente, si bien la Ley 3/2008 establece la retroactividad de la reducción a cinco años del periodo de mantenimiento de los bienes y derechos adquiridos por transmisión "mortis causa", dicha retroactividad sólo resulta de aplicación a las adquisiciones producidas con posterioridad al 1 de enero de 2002, por lo que, en el presente caso, al tratarse de una sucesión acaecida en 2004 resulta aplicable la reducción señalada, de tal forma que en el caso de ser vendida la vivienda en el año 2009 se mantendría la bonificación al haber transcurrido cinco años.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.