

Referencia: [CTE 01-10 / S](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

En el año 2000 se produjo la adquisición «mortis causa» en proindiviso por varios descendientes de una empresa individual del causante, fallecido en Madrid. En la liquidación del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicó la reducción del 95 por 100, prevista en el artículo 20.2.c), párrafo primero, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CUESTIÓN PLANTEADA

Determinación del inicio del cómputo del plazo de mantenimiento del valor de la adquisición a efectos de la consolidación de la reducción.

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 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, 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. (...)”

La cuestión planteada se refiere a la reducción aprobada por la Comunidad de Madrid que supone una mejora de las condiciones en la aplicación de la reducción estatal por adquisición mortis causa de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades del causante, al minorar el plazo de mantenimiento a cinco años, a diferencia de los diez años establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD).

En aplicación de lo anterior, la contestación a la consulta formulada resulta de competencia de esta Comunidad autónoma que la ejerce a través de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego.

SEGUNDO.- El artículo 3.Uno.3 de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales y Administrativas establece lo siguiente:

“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 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 apartados 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.

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 supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.”

De la lectura de dicho precepto se desprende que el *dies a quo*, es decir, el día en que se inicia el cómputo de los cinco años, a los efectos del mantenimiento de la reducción practicada, comienza el día del fallecimiento del causante, que además, coincide con el día en que se produce el devengo del impuesto, según lo preceptuado en el artículo 24 de la LISD.

En idéntico sentido se manifiesta el artículo 22.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TERCERO.- Señalado lo anterior, debe determinarse si en el supuesto planteado resulta aplicable la reducción del plazo de mantenimiento de la adquisición establecida por la Comunidad de Madrid. En este sentido, cabe indicar que la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 10/2009 establece que el plazo de permanencia de cinco años resultará aplicable también a los bienes o derechos adquiridos por transmisión “*mortis causa*” antes de la entrada en vigor de esta ley (el 1 de enero de 2010).

La previsión inicial que estableció la reducción del plazo de mantenimiento fue establecida por la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, (vigente desde el 1 de enero de 2005), que dispuso la reducción el período de mantenimiento, en el patrimonio del adquirente, mientras que fue la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, en su Disposición Transitoria Primera, apartado primero, la que estableció que dicha medida resultaba aplicable también a los bienes o derechos adquiridos por transmisión «mortis causa» antes de la entrada en vigor de esta Ley (1 de enero de 2006).

En consecuencia, la reducción del 95 por ciento del valor de los bienes y derechos adquiridos “mortis causa” resulta de aplicación, desde el 1 de enero de 2006, a todos aquellos que se mantengan en el patrimonio del adquirente durante al menos cinco años contados desde el fallecimiento del causante, con independencia de si dicho fallecimiento se produjo antes o después del 1 de enero de 2005.

Sin embargo, el efecto temporal de la medida no se retrotrae a los hechos imponibles devengados antes del 1 de enero de 2002. Tal limitación está motivada porque hasta el 31 de diciembre de 2001 estuvo vigente la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, la cual obligaba a las comunidades autónomas a mantener las reducciones establecidas por la normativa estatal en condiciones análogas a dicha regulación, sin permitir, como hace la normativa actualmente vigente, mejorar dichas reducciones estatales reduciendo los requisitos para su aplicación. En concreto, el artículo 13.Tres de la citada Ley disponía:

“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.”

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, —vigente desde el 1 de enero de 2002— sí permitió a las Comunidades Autónomas 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 sólo puede ser adoptada por las Comunidades Autónomas desde el 1 de enero de 2002 y en ningún caso puede utilizarse para producir efectos sobre 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 (...) 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”.

Por consiguiente, si bien la Ley 10/2009 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 aplicable 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 2000 no resulta aplicable la reducción señalada por la normativa madrileña sino la exigencia del mantenimiento de lo adquirido durante

un periodo de diez años desde la fecha de fallecimiento del causante, conforme establece el artículo 20.2.c) de la LISD.

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.