Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA NÚM: 46 (20/04/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Art. 19, apartados 2, 3 y 5, del Texto Refundido (Decreto Legislativo 1/2009) Art. 22-ter del Texto Refundido (Decreto Legislativo 1/2009)

CUESTIÓN PLANTEADA

Los hermanos consultantes han adquirido por herencia de su madre, un bien inmueble que ésta, a su vez, había recibido mortis causa de otro de sus hijos, del que fue declarada heredera universal. Según manifiestan, su madre presentó oportunamente la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, solicitando la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante regulada en el artículo 22-ter del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, respecto del inmueble radicado en Canarias que constituía la vivienda habitual de aquél.

Aún entendiendo que su madre dio cumplimiento al plazo de mantenimiento de la vivienda en su patrimonio que prevé el citado precepto (5 años desde el fallecimiento del causante), consultan si, en el supuesto de proceder a la transmisión del inmueble, estarían obligados a devolver el importe de la reducción practicada por su progenitora.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La madre de los consultantes no debió practicar, por no ser de aplicación, la reducción propia de la Comunidad Autónoma de Canarias regulada en el artículo 22-ter del Texto Refundido, sino la establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por ello, de no haber prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias, están obligados sus sucesores a presentar una autoliquidación complementaria a aquélla en la que indebidamente se aplicó el citado artículo 22-ter, el cual contempla un porcentaje de reducción y límites mayores que los previstos en la normativa estatal.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), este centro directivo en uso de la atribución conferida en el 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, y en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Los hermanos consultantes han adquirido por herencia de su madre, un bien inmueble que ésta, a su vez, había recibido mortis causa de otro de sus hijos, del que fue declarada heredera universal. Según manifiestan, su madre presentó oportunamente la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, solicitando la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante regulada en el artículo 22-ter del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, respecto del inmueble radicado en Canarias que constituía la vivienda habitual de aquél.

Aún entendiendo que su madre dio cumplimiento al plazo de mantenimiento de la vivienda en su patrimonio que prevé el citado precepto (5 años desde el fallecimiento del causante), consultan si, en el supuesto de proceder a la transmisión del inmueble, estarán obligados a devolver el importe de la reducción practicada por su progenitora.

SEGUNDO.- El artículo 22-ter del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en lo sucesivo, Texto Refundido), regula la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

> *"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 total de la 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 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.

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."

Según se indica en el escrito de consulta, la madre de los consultantes practicó la reducción en la base imponible regulada en el artículo 22-ter del Texto Refundido que acabamos de transcribir. Sin embargo, el precepto excluye del ámbito de aplicación de esta reducción las adquisiciones mortis causa que correspondan a los ascendientes de la persona fallecida.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, apartados 2 y 3, del Texto Refundido dicha reducción, propia de la Comunidad Autónoma de Canarias, vino a mejorar y sustituir la reducción análoga del Estado, establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, como veremos, sí alcanza a las adquisiciones por parte de los ascendientes del causante. El propio artículo 19 en su apartado 5, prevé la aplicación de *"las reducciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto cuando las mismas determinen una condiciones más favorables para el obligado tributario."*

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 dispone:

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

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 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 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.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Entendemos que la madre de los tres hermanos consultantes debió practicar la reducción establecida en la normativa estatal (art. 20.2.c) de la Ley 29/1987), y no la contemplada en el artículo 22-ter del Texto Refundido. Y no porque aquella le fuera más favorable, sino porque esta última no le resultaba de aplicación.

Por ello, teniendo en cuenta que el porcentaje de reducción y los límites previstos en la normativa estatal son menores que los de la reducción autonómica, de no haber prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias, la aplicación indebida del artículo 22-ter del Texto Refundido obliga a los sucesores de la persona física fallecida a presentar, conforme a lo establecido en el artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una autoliquidación complementaria a aquélla en la que indebidamente se aplicó el citado artículo 22-ter.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la madre de los consultantes no debió practicar, por no ser de aplicación, la reducción propia de la Comunidad Autónoma de Canarias regulada en el artículo 22-ter del Texto Refundido, sino la establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por ello, de no haber prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias, están obligados sus

sucesores a presentar una autoliquidación complementaria a aquélla en la que indebidamente se aplicó el citado artículo 22-ter, el cual contempla un porcentaje de reducción y límites mayores que los previstos en la normativa estatal.

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, 20 de abril de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González