

NUM-CONSULTA: V0007-16

ÓRGANO: SECRETARIA GENERAL TÉCNICA Y DEL PATRIMONIO

FECHA DE SALIDA: 27/07/2016

NORMATIVA:

Artículo 6.Dos 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

La consultante es hija única. Su padres, casados en régimen de gananciales, tienen en la actualidad un patrimonio con un valor aproximado de 1.000.000 euros y desean transmitir a su hija, mediante apartación, bienes por valor de 400.000 euros cada uno, al amparo de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

CUESTIÓN FORMULADA

1. Si la ley vigente a la fecha de fallecimiento de sus padres dispone una reducción por parentesco inferior a la existente en el momento de realización de la apartación, la reducción a aplicar en la liquidación del impuesto de sucesiones por la herencia sería 400.000 euros (reducción vigente en el momento de la apartación) o la vigente en el momento del fallecimiento.
2. Si debería pagar el impuesto únicamente por los 200.000 euros restantes que faltan para recibir la totalidad de la herencia.
3. Si en la liquidación del impuesto sobre sucesiones a consecuencia del fallecimiento de sus padres, podría aplicar la reducción del 95% correspondiente a la vivienda habitual, teniendo en cuenta que la apartación no incluye la vivienda habitual.

CONTESTACIÓN COMPLETA

1. El artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante LGT) señala: *“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín Oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. 2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”*.
2. El devengo de los impuestos, tal y como señala el artículo 21.1 de la LGT, *“(…) es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa”*.
3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LGT: *“Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*.
4. Por su parte, la Administración tiene la obligación de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia. Obligación que se instrumenta, entre otras, en la contestación a consultas escritas que los obligados pueden formular respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Estas consultas escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (art. 85 y 88 LGT).

5. El artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante Ley 29/1987) señala que el hecho imponible de este impuesto lo constituye: *“la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”*. El devengo del impuesto en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, se produce el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo (art. 24 Ley 29/1987).

6. El artículo 7.Tres del TRTCG regula la reducción por adquisición de vivienda habitual:

Tres. Reducción por adquisición de vivienda habitual.

1. *Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de la vivienda habitual del causante, y la adquisición corresponda a sus descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, se practicará una reducción con un límite de 600.000 euros aplicando el porcentaje de reducción que corresponda en función del valor real total del inmueble:*

Valor real del inmueble	Porcentaje de reducción
Hasta 150.000,00 euros	99%
De 150.000,01 a 300.000,00 euros	97%
Más de 300.000,00	95%

Cuando la adquisición corresponda al cónyuge, la reducción será del 100% del valor en la base imponible con un límite de 600.000 euros.

En caso del pariente colateral, éste habrá de ser mayor de 65 años y será necesaria la convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

A los efectos previstos en este apartado, se entenderá que la última vivienda habitual en la que se residió no pierde tal carácter cuando el causante, por circunstancias físicas o psíquicas, se haya trasladado para recibir cuidados a un centro especializado o a vivir con los familiares incluidos en el grupo de parentesco que da derecho a obtener la reducción

2. Las personas adquirentes deberán mantener la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la vivienda en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

En caso de que se produjese la venta de la vivienda durante el indicado plazo y la totalidad de su importe se reinvierta en la adquisición de una vivienda ubicada en Galicia que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual de la persona adquirente, no se perderá la reducción solicitada.

3. Cuando por un mismo transmitente se produjese la transmisión de varias viviendas habituales en uno o en varios actos, por causa de muerte o por pactos sucesorios, únicamente se podrá practicar la reducción por una sola vivienda habitual.

7. Artículo 7.Dos del TRTCG establece que:

“Dos. Normas comunes.

1. Las reducciones contempladas en este artículo no se aplicarán de oficio, habiendo de solicitarse por el sujeto pasivo/contribuyente conforme a lo establecido en el artículo 23 de la presente ley.

2. El porcentaje de reducción se aplicará sobre el resultado de deducir del valor del bien o derecho el importe de las cargas y gravámenes que contempla el artículo 12 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, así como la parte proporcional del importe de las deudas y gastos que sean deducibles de acuerdo con los artículos 13 y 14 de la misma ley, siempre que estos

últimos se hubieran tenido en cuenta en la fijación de la base imponible individual del causahabiente.

3. El causahabiente no podrá hacer, en los periodos de mantenimiento establecidos en cada reducción, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición”.

8. Por otro lado, artículo 23.Uno del TRTCG (*Beneficios fiscales no aplicables de oficio*) indica que:

“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”.

PRIMERO. En relación a las dos primeras cuestiones sobre las que se solicita informe es oportuno indicar que la consultante habrá de atender a la normativa que esté en vigor en la fecha en que se produzca el hecho imponible ya que las condiciones para la aplicación de las reducciones personales serán las vigentes en el momento del devengo del impuesto, respetando los beneficios adquiridos en cada liquidación.

La reducción por parentesco regulada en el apartado Dos del artículo 6 del TRTCG es aplicable a cada herencia, que es única para cada causante y requiere un tratamiento unitario e integral, y ello con independencia de que parte de una misma sucesión «mortis causa» se transmita en vida del causante, a través de los pactos sucesorios (regulados en el capítulo III del título X de la Ley 2/2006 de 14 de junio, de derecho civil de Galicia) cuyo devengo en el impuesto de sucesiones se produce el día en que se cause o celebre el pacto sucesorio (artículo 24.1 de la Ley 29/1987) y al que se le aplicarán las reducciones a que haya lugar en ese momento, como así se recoge en varias consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (V1760-07, V2089-08, entre otras).

Ello quiere decir que al pacto sucesorio se le aplicarán las normas del impuesto sobre sucesiones y, por tanto, las reducciones previstas en la norma vigente en el momento en que se produce el devengo del impuesto. Ahora bien, si con posterioridad el causahabiente adquiere más bienes del mismo causante, tendrá derecho a seguir aplicando la reducción por parentesco que en dicha fecha sea de aplicación según la normativa vigente si bien deberá deducir de ella la parte de la reducción por parentesco ya aplicada en las transmisiones anteriores derivadas de pactos sucesorios.

Así, en el supuesto planteado en la consulta, al recibir de sus padres, por medio de pacto sucesorio, 400.000 euros por cada uno de ellos, en las autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondientes se aplicará la reducción por parentesco prevista para los descendientes de 25 años o más, que, según la redacción de la normativa vigente, asciende a 400.000 euros, de tal manera que al aplicar a la base imponible dicha reducción ésta quedaría agotada en su totalidad. De esta forma, en el momento en que se reciba el resto de la herencia por valor de 100.000 euros por cada progenitor, y si la normativa aplicable continuara siendo la misma, como ya se habría aplicado por completo la reducción de 400.000 euros en la apartación, la base imponible de la herencia no se vería minorada por la reducción por parentesco.

En el supuesto de que el valor de los bienes recibidos mediante pacto sucesorio no alcanzara al importe total de la reducción por parentesco aplicable (400.000 euros), la parte no agotada podrá aplicarse en una ulterior transmisión mortis causa siempre y cuando dicha reducción continuara vigente en el momento de producirse el devengo del impuesto.

SEGUNDO. En cuanto a aplicación de la reducción por vivienda habitual, de acuerdo con la normativa vigente, ésta podrá realizarse (...) *cuando en la base imponible de la adquisición mortis causa estuviere incluido el valor de la vivienda habitual del causante, y la adquisición corresponda a sus descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, (...)* aplicando el porcentaje de reducción que corresponda en función del valor real total del inmueble (art. 7.Tres del TRTCG).

Por lo tanto, podrá aplicarse la reducción por vivienda habitual cuando al devengarse el impuesto sobre sucesiones y donaciones entre los bienes transmitidos se incluya la vivienda habitual del causante/apartante, se cumplan los requisitos para ello y se solicite por el obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo art. 7.Dos y 7.Tres del TRTCG.

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*.