

Referencia: [CTE 9-06/S](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

La consultante es propietaria de participaciones en la entidad “P.V, S.L.” –cuyos inmuebles están ubicados en la Comunidad de Madrid– adquiridas, una parte, por la liquidación de su sociedad de gananciales al fallecimiento de su cónyuge, otra parte, en adjudicación en pago de su parte de la herencia del cónyuge y, otra tercera parte, por suscripción en una ampliación de capital de la entidad. En la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de su cónyuge, sucedido el 11 de febrero de 2001, se aplicó la reducción por adquisición “*mortis causa*” por participaciones en entidades. Asimismo, la consultante es titular de derechos de crédito frente a sus hijos, todos ellos residentes en Madrid.

La consultante pretende donar a sus hijos todas sus participaciones en la entidad “P.V, S.L.” y condonarles las deudas que éstos tienen frente a la consultante.

CUESTIÓN PLANTEADA

1ª. Si el plazo de mantenimiento de las participaciones sociales, por las que se practicó la reducción en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el fallecimiento de su cónyuge, ha de ser el de diez años (vigente en el momento en que se produjo la sucesión) o el de cinco años que establece la Disposición Transitoria Primera de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

2ª. Si se pierde el derecho a la reducción del 95 por ciento por adquisiciones “*mortis causa*” de participaciones en entidades practicada en su momento, y por tanto resulta necesario reintegrar la parte de cuota que se dejó de ingresar, si las participaciones adquiridas en 2001 son donadas por la consultante a sus hijos en 2006.

3ª. Si le resulta de aplicación la bonificación del 99 por ciento por adquisiciones gratuitas “*inter vivos*” prevista en el artículo 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, a la donación de las participaciones sociales de la consultante en la entidad “P.V., S.L.”.

4ª. Si le resulta de aplicación la bonificación del 99 por ciento por adquisiciones gratuitas “*inter vivos*” prevista en el artículo 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, a la condonación de las deudas que tienen los hijos con la consultante.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- Hasta el 1 de enero de 2005 –fecha de entrada en vigor de la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid– en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la aplicación de la reducción del 95 por ciento del valor de las participaciones en entidades, en adquisiciones “*mortis causa*”, se exigía el mantenimiento de la adquisición durante un plazo de 10 años. Dicho plazo fue reducido por la precitada Ley, que en su artículo 3.Uno.c) disponía que:

“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, estuviere 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.”

Dicha norma se mantiene con la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, –artículo 3.Uno.3– con vigencia desde 1 de enero de 2006, por lo que la reducción del periodo de mantenimiento de las participaciones adquiridas resulta aplicable a las liquidaciones del impuesto de todos los hechos imposables por adquisiciones “*mortis causa*” devengados con posterioridad al 1 de enero de 2005.

Además, la Ley 7/2005, introduce una novedad en su Disposición Transitoria Primera, en su apartado 1, estableciendo que:

“El plazo de permanencia de cinco años, establecido en el artículo 3, apartado Uno, punto 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.”

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, por un lado, a todos aquellos que se mantengan en el patrimonio del adquirente durante, al menos, cinco años contados desde el fallecimiento del transmitente, con independencia de si aquél se produjo antes del 1 de enero de 2005 o después de dicha fecha.

SEGUNDO.- No obstante lo anterior, el efecto temporal del apartado 1 de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 7/2005 no alcanza a aquellos bienes y derechos adquiridos antes del 1 de enero de 2002.

Tal limitación está motivada por que hasta el 31 de diciembre de 2001 estaba 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 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– sí permite 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 imposables 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”.

En conclusión, la transmisión a título gratuito de las participaciones adjudicadas en pago de los derechos hereditarios de la consultante no resulta afectada por la reducción del plazo de mantenimiento establecida por la Comunidad de Madrid, al tener su causa en una herencia de 11 de febrero de 2001, por lo que de producirse la misma antes del transcurso del plazo de 10 años desde el fallecimiento del causante conllevará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.Uno.3 de la Ley 7/2005, la obligación de “*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*”.

TERCERO.- En cuanto a la posibilidad de aplicación de la bonificación del 99 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecida en el artículo 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005 por la donación de las participaciones de la consultante a sus hijos, ha de atenderse en primer lugar a lo dispuesto en el artículo 24 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, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En su párrafo 2 establece que: *“Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según los siguientes puntos de conexión:*

- a) *En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*
- b) *En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad autónoma.*

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

- c) *En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo”.*

Y en su apartado 5 dispone que: *“En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado.”*

De acuerdo con lo anterior, la transmisión de participaciones en entidades a título gratuito tributa, en principio, en la comunidad autónoma en que tenga su residencia el adquirente. Dicha tributación se efectuará conforme a la normativa de la comunidad autónoma en que éste haya tenido su residencia habitual durante los últimos cinco años anteriores a la transmisión. En el caso de que la residencia habitual del adquirente no se haya mantenido en la misma comunidad autónoma durante el citado plazo o que no pudiera determinarse dicha residencia habitual se aplicará la normativa estatal.

El artículo transcrito establece como regla especial que cuando se trate de transmisiones gratuitas de inmuebles, el impuesto correspondiente se satisfará a la comunidad autónoma en que radiquen los mismos y se aplicará necesariamente la normativa de dicha comunidad autónoma. Esta regla resulta de aplicación también a las transmisiones de valores o participaciones a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

En cualquier caso, dado que, según manifiesta la consultante, todos los inmuebles de la entidad a que pertenecen las participaciones que pretende donar radican en Madrid, le será de aplicación a dicha donación la bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria prevista en la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, puesto que, a mayor abundamiento, los donatarios, según manifiesta también la consultante, tienen su residencia fiscal en Madrid.

CUARTO.- El artículo 3.Cinco de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales y Administrativas, dispone: *“Con vigencia desde la entrada en vigor de esta Ley, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.1.d) 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, serán aplicables las siguientes bonificaciones:...*

En las adquisiciones «inter vivos», los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público....”

Respecto a la aplicación de la bonificación citada a la condonación de deudas, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que: *“entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes:*

a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.”

Como consecuencia de lo indicado, la condonación de los créditos de la donataria en favor de sus hijos también resulta beneficiada por la bonificación prevista para las adquisiciones gratuitas “inter vivos” en la precita Ley 7/2005.

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.