

Referencia: [CTE 19-06/S](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

La consultante, propietaria por una parte del 50 por ciento de la vivienda habitual, adjudicada en pago de la liquidación de la sociedad de gananciales al fallecimiento de su cónyuge, y por otra parte, del usufructo universal del otro 50 por ciento, en pago de su parte de la herencia, pretende donar a su hija una, otra o ambas participaciones.

En la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de su cónyuge, sucedido el 3 de febrero de 2006, se aplicó, junto con su hija, adquirente de la nuda propiedad del 50 por ciento restante, la reducción por adquisición “*mortis causa*” de vivienda habitual.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si al efectuar las donaciones descritas se pierde el derecho a la reducción practicada en su momento del 95 por ciento por adquisición “*mortis causa*” de vivienda habitual del causante y por tanto, resulta obligatorio reintegrar la parte de cuota que se dejó de ingresar.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece 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 (...)”

Asimismo, el artículo 47 de la misma Ley, en su apartado segundo, letra a) establece que no son objeto de delegación, entre otras competencias, *“la contestación de las consultas reguladas en el artículo 107 (actualmente artículo 88) de la Ley General Tributaria, salvo en los que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”*.

La consulta formulada hace referencia a la reducción del 95 por ciento del valor de la vivienda habitual del causante aplicable en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en adquisiciones *“mortis causa”*. Dicha reducción se regula en el artículo 3 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, en el cual se indica expresamente que *“(…) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.1.a) 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, y en el artículo 20.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones “mortis causa”, (...), la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las siguientes reducciones, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la citada Ley”*.

Como indica expresamente el artículo transcrito, la reducción por adquisición de vivienda habitual del causante aprobada por la Comunidad de Madrid *“sustituye”* a la *“análoga”* estatal, si bien ésta prácticamente sólo difiere de aquélla en el plazo de mantenimiento.

Por consiguiente, la contestación a la consulta formulada resulta de competencia de esta Comunidad autónoma que la ejerce a través de la Dirección General de Tributos.

SEGUNDO.- La Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid redujo el periodo de mantenimiento del valor de la vivienda habitual del causante, de 10 a 5 años para la aplicación de la reducción del 95 por ciento del valor de la vivienda habitual, en adquisiciones *“mortis causa”*. Dicho plazo se ha mantenido con la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, que en su artículo 3.Uno.3 dispone: *“Del mismo porcentaje de reducción –95 por 100–, con el límite de 122.000 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente –durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo–, 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 apartado, 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.

Por tanto, en el presente caso, resulta aplicable la reducción del plazo de mantenimiento de la vivienda habitual adquirida “*mortis causa*” al tener su causa en una sucesión cuyo devengo se produjo el 3 de febrero de 2006.

TERCERO.- La consultante plantea dos cuestiones distintas en el escrito de consulta: por un lado, la transmisión de la participación adjudicada en pago de la liquidación de la sociedad de gananciales como consecuencia del fallecimiento de su esposo, y por otra, la transmisión de la cuota usufructuaria adquirida en pago de su parte de la herencia.

Respecto a la primera, cabe decir que, la transmisión gratuita (donación) del 50 por ciento de la propiedad de la vivienda habitual adquirida en pago de la liquidación de la sociedad de gananciales no afecta al requisito de permanencia de los cinco años, puesto que su origen no está en la adquisición “*mortis causa*” de su cónyuge, sino en un hecho jurídico separado y diferente, cual es la disolución del régimen de sociedad de gananciales, que conforme a lo establecido en los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil supone en esencia que el remanente de las deducciones establecidas en dichos artículos se divide por mitad entre los cónyuges o sus respectivos herederos.

CUARTO.- En relación con la segunda cuestión –la transmisión gratuita de la participación adquirida en usufructo en pago de su parte de la herencia que pretende realizarse a favor de una hija, miembro del grupo familiar llamado a la sucesión “*mortis causa*”, adquirente de la nuda propiedad sobre la mitad de la vivienda habitual incluida en la masa hereditaria del causante–, ha de señalarse que, si bien la norma que resulta de aplicación ha sido aprobada por la Comunidad de Madrid, y dado que dicha norma sustituye a la norma análoga estatal, de la que difiere prácticamente sólo en cuanto al plazo de mantenimiento, resulta de aplicación la doctrina que en relación con la reducción estatal ha sentado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

A tal efecto dicha Dirección General se ha manifestado recientemente en contestación de 23 de junio de 2005 a consulta vinculante, afirmando que no afecta la transmisión (de la participación correspondiente) al cumplimiento del requisito de permanencia “*en cuanto que, siendo el adquirente uno de los herederos del causante que practicó en su parte correspondiente la reducción prevista en la Ley 29/1987, la transmisión proyectada operaría dentro del grupo de personas que fueron llamadas a la herencia y que aplicaron la reducción del valor que se integró en la base imponible de cada uno de ellos*”. Asimismo, en resolución de 18 de septiembre de 2003, concretó más el criterio al indicar que “*en cuanto al requisito de mantenimiento de la adquisición (...), debe entenderse referido al grupo de herederos en su conjunto -salvo atribución específica por el testador a persona determinada o adjudicación en concepto distinto del de herencia-, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 27.1 de la Ley del ISD. Según dicho artículo, la adquisición se considera realizada por los herederos como grupo, y la reducción se aplica a dicho grupo (cada heredero que cumpla los requisitos, en proporción a su participación en el haber hereditario). Por lo tanto, el requisito de mantenimiento de la adquisición debe quedar vinculado también a los herederos como grupo*”.

De acuerdo con esto último, no se perderá el derecho a la reducción por la transmisión por parte de algún coheredero de su cuota indivisa sobre la vivienda en favor de otro coheredero, pues la participación conjunta del grupo de herederos en dicha vivienda se habrá mantenido íntegra. Por el contrario, sí se perderá el derecho a la reducción si alguno de los coherederos transmite su participación a un tercero antes del período de 10 años, pues se habrá incumplido el requisito de mantenimiento de la adquisición en el referido período. A este respecto, no es suficiente con que alguno de los coherederos mantenga su cuota indivisa durante el período de 10 años para no perder el derecho a

la reducción en favor de todos los herederos, ya que la adquisición conjunta del grupo de herederos no se ha mantenido íntegra

Por esta razón, al ser la donataria miembro del grupo de coherederos que se aplicó la reducción correspondiente, no se verá incumplido el requisito de permanencia de los cinco años por la donación efectuada por la consultante.

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.