

RESOLUCIÓN DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS POR LA QUE SE DICTA LA INSTRUCCIÓN 2/2017, DE 17 DE NOVIEMBRE, SOBRE EL MODO DE ACTUACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 100% POR DETERMINADAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA.

El artículo 131-5 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, contempla una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que tiene un importe variable dependiente de qué otras reducciones, y en qué importe, se haya aplicado el contribuyente.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 133-4 establece el momento y efectos en que debe efectuarse la opción entre las reducciones establecidas por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Decreto Legislativo 1/2005 ya citado.

En concreto, las dos normas implicadas tienen en la actualidad la siguiente redacción:

Artículo 131-5 Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes

1. Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen:

- a) La reducción sólo será aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.*
- b) El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.*
- c) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.*
- d) La reducción tendrá el carácter de propia a los efectos previstos en 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.*

2. En el caso de que el fallecido tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, los límites de las letras a) y b) del apartado anterior se

incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.

3. Los nietos del causante podrán gozar de la reducción del apartado 1 cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del causante.

4. Asimismo, los hijos del cónyuge del fallecido podrán aplicarse la reducción del apartado 1.

5. Cuando el contribuyente, cumpliendo los requisitos de los apartados anteriores, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de las letras a) y b) anteriores serán de 175.000 euros.

6. Esta reducción no podrá aplicarse cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, salvo que aquella hubiera sido por importe inferior a 150.000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse como reducción por el concepto «sucesiones» la diferencia entre la reducción aplicada por el concepto «donaciones» y la reducción que le corresponda conforme a lo previsto en los apartados anteriores.

7. Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el artículo 131-8.

Artículo 133-4 Aplicación de beneficios fiscales

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la opción por la aplicación del régimen de reducciones estatal o el propio de la Comunidad Autónoma de Aragón deberá ejercerse, expresamente, en el período voluntario de declaración o autoliquidación del impuesto. No obstante, cuando su aplicación no dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto y no se hubiera ejercitado la opción en dicho plazo, la reducción que hubiera de practicarse será, conforme al artículo 20 de la Ley del impuesto, la regulada por el Estado.

La interpretación de ambos artículos, tanto individualmente como de modo conjunto, no está resultando en la práctica todo lo pacífica que el principio de seguridad jurídica requiere.

Tal situación suele darse cuando, tras la presentación de una autoliquidación con aplicación de más de una reducción, se determina la improcedencia de una de ellas distinta de la del 131-5.

En concreto, el supuesto de hecho en el que se suscita normalmente la duda es aquél en el que el contribuyente se ha aplicado inicialmente la reducción por adquisición de vivienda habitual y, residualmente, la del artículo 131-5 y

posteriormente se incumple el requisito de mantenimiento o se determina administrativamente la improcedencia de aquélla.

En una situación como la descrita, o en cualquier otra análoga (por ejemplo cuando la reducción aplicada sea la del 99% que beneficia la sucesión empresarial, individual o societaria), hay que considerar que la reducción del 100% hasta 150.000 euros tiene el carácter de propia (letra d del apartado 1 del artículo 131-5). Por su parte, normalmente las otras reducciones implicadas suelen ser mejoras de las estatales equivalentes. Pero dado que no se establece una incompatibilidad expresa entre ellas, **no resulta aplicable lo dispuesto en el 133-4** que impediría la incorporación posterior de la reducción "residual" del 100% si no se hubiera optado por ella en el periodo de autoliquidación.

En consecuencia, el criterio a seguir por todas las oficinas con competencias para liquidar el impuesto será el siguiente para cada uno de las dos situaciones que se describen:

- Supuestos de improcedencia de la reducción por la adquisición de la vivienda o empresa como consecuencia del **incumplimiento de algún requisito en el momento de devengo del impuesto**: En "sustitución" de la que se regulariza, se aplicará la del 131-5 en el importe que proceda. Tal aplicación se efectuará aunque no se hubiera hecho uso de esta reducción en la autoliquidación inicial.

Se justifica tal conclusión por el carácter subsidiario del beneficio del 131-5 y por su finalidad de asegurar un importe de hasta 150.000 euros sin tributación.

- Supuestos en los que **se incumple el requisito de mantenimiento** exigido en el artículo 131-3 del Decreto Legislativo 1/2005 para la reducción por la adquisición de la vivienda o empresa: Del mismo modo que en el caso anterior, se aplicará la del 131-5 en el importe que proceda. Tal aplicación se efectuará aunque no se hubiera hecho uso de esta reducción en la autoliquidación inicial.

La diferencia con los supuestos anteriores es que el incumplimiento del requisito determina el nacimiento de una obligación tributaria que se devenga, precisamente, en ese momento. Y por tanto, a tal fecha de incumplimiento hay que referir tanto el inicio del cómputo de los intereses de demora como los plazos de prescripción que puedan derivarse de la nueva obligación tributaria.



En Zaragoza, a 17 de noviembre de 2017.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.

JEFES DE SERVICIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
JEFES DE SECCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
SUBDIRECCIONES PROVINCIALES DE HUESCA Y TERUEL
OFICINAS LIQUIDADORAS DE ARAGÓN