

CONSULTA: 26-2023

ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, FINANCIACIÓN, RELACIONES FINANCIERAS CON LAS CORPORACIONES LOCALES Y JUEGO

NORMATIVA

- Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos

DESCRIPCIÓN

El abuelo de la consultante (heredera) falleció en abril de 2020. La consulta se centra en dos aspectos:

1. Límite cuantitativo en las reducciones por base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Compatibilidad de dichas reducciones con la bonificación en cuota.

CONSIDERACIÓN PREVIA

De acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las Comunidades Autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria sobre aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de su competencia.

Por ello, la presente consulta solo tendrá efectos vinculantes cuando se pronuncie sobre aspectos procedimentales o sustantivos regulados en normas aprobadas por la Comunidad Autónoma. En los demás aspectos tendrá el carácter de mera información tributaria, sin resultar vinculante.





CONTESTACIÓN

Teniendo en cuenta la fecha del devengo, la norma de referencia es el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido (en adelante, TR) de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. En cuanto a los artículos que se cuestionan, son los siguientes:

Artículo 22. Reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias.

1. Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros para adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que concurran en el contribuyente los siguientes requisitos:

a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley.

b) Que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de euros.

(...)

Artículo 24. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contribuyentes podrán aplicar la siguiente mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

(...)

Artículo 33.bis. Bonificación en adquisiciones “mortis causa”.

Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguro de vida..



La primera pregunta se refiere a la limitación conjunta para las reducciones de base imponible. Exactamente la consultante pregunta *“si haber gozado (íntegramente) de la reducción de 1 millón de euros como heredero del Grupo II (descendiente mayor de 21 años) limitaría en alguna cantidad o porcentaje (o incluso podría llevar a un beneficio fiscal inexistente en la práctica: de euros de reducción) la reducción del 95% que, con la legislación entonces en vigor, podía aplicar en paralelo en la medida en que hay en el caudal hereditario participaciones en sociedad que califica a efectos tributarios como Empresa Familiar”*.

La respuesta a esta cuestión se encuentra en el orden secuencial en el que son aplicables los distintos beneficios fiscales a la herencia. Así, el artículo 48.1 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 regula el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , establece lo siguiente:

1. 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 “ínter 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 (...)

Por tanto, la primera reducción que sería potencialmente aplicable al caso que nos ocupa es por la adquisición “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, regulada en la norma estatal, pero que fue mejorada en Andalucía (artículo 24 TR), siendo por tanto éste el artículo a tener en cuenta ya que *“la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal”*.

Después, y como aclara la propia Ley 22/2009 *“Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado”*. Por tanto, teniendo en cuenta que la establecida en el artículo 22 TR es reducción propia, la misma será aplicable sobre la base imponible restante, siempre que el sujeto pasivo haya hecho uso del beneficio fiscal del artículo 24 TR.



Una vez expuesto lo anterior, y en lo que respecta al límite cuantitativo conjunto, el artículo 22.1 *in fine* es claro a este respecto ya que la aplicación conjunta de todas las reducciones potencialmente aplicables a un sujeto no puede superar el millón de euros. Por tanto, la reducción por parentesco del artículo 22 TR será aplicable en la cantidad que reste hasta el millón de euros, una vez aplicadas a la base imponible la reducción por adquisición de empresa familiar del artículo 24 TR alegada por la consultante (si procede) y otras reducciones estatales a las que pudiera tener derecho.

En cuanto a la compatibilidad de las reducciones en base imponible y la bonificación en cuota es necesario hacer constar que tal y como ha manifestado este Centro Directivo en varias consultas (por todas, Consulta 30/21, de 20 de septiembre) la aplicación de las reducciones en base imponible y la bonificación en cuota, son compatibles y no excluyentes por lo que, si se cumplen los requisitos establecidos en sendos preceptos, podrán ser aplicables de forma cumulativa.

Todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posterior comprobación de los requisitos exigidos por la norma por los órganos correspondientes de la Agencia Tributaria de Andalucía