Consulta nº 429/2024

ASUNTO:

ISD

NORMATIVA:

Arts. 25 y 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo.

FECHA: 12/06/2025

CUESTION PLANTEADA:

El consultante desea conocer:

- Cuál es la normativa aplicable respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Si, teniendo en cuenta que la venta de sus obras era la principal fuente de renta de su padre y que el consultante y su hermana van a seguir promocionando y vendiendo su obra de forma activa, se cumplirían los requisitos para aplicar la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto si realizan la actividad de forma personal a través de una Comunidad de Bienes como si desarrollasen la actividad a través de una sociedad a la que aportarían la obra de la que serían socios al 50%.

CONTESTACIÓN:

1. Normativa aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 del Concierto Económico.

Así, el artículo 25.Uno dispone:

"El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

1. *a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo (…)."*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto determina las siguientes reglas:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco (…)"

Conforme a los preceptos expuestos, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por el lugar donde se encuentre la residencia habitual del causante en el momento del devengo del impuesto.

En el escrito presentado por el consultante se manifiesta que el causante tenía su residencia habitual en Madrid desde diciembre de 2020. En consecuencia, por aplicación de los preceptos del Concierto Económico citados, la exacción del impuesto se producirá en territorio común y se llevará a cabo conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece:

"1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. *La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión."*

La norma reguladora de la cesión es 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 (Ley 22/2009), cuyo artículo 32 establece que:

1. *Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.*
2. *Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*
3. *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.

(…)

5. *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 conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.*

Con respecto a la residencia, el artículo 28 de la Ley 22/2009, dispone:

"*1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:*

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

(…)

1. *b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

(…)

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

1. *a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.*
2. *b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.*
3. *c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.*

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Respecto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, el artículo 48 de la Ley 22/2009 establece:

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

1. *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. 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.

1. *b) Tarifa del impuesto.*
2. *c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.*
3. *d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.*

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. *Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto."*

Conforme a los preceptos anteriormente expuestos, en el presente caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado como consecuencia de la adquisición de bienes y derechos por parte del consultante y su hermana tras el fallecimiento de su padre, corresponde a la Comunidad Autónoma de Madrid, puesto que es el territorio donde el causante ha permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores al del devengo del impuesto. En consecuencia, a efectos de este impuesto, resultarán de aplicación, además de la normativa prevista en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y su Reglamento de desarrollo, las disposiciones que hayan sido aprobadas por la Comunidad de Madrid en ejercicio de las competencias normativas previstas en el citado artículo 48 de la Ley 22/2009.

2. Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 48 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas pueden establecer reducciones propias aplicables a la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como regular las reducciones establecidas por el Estado, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas. En aquellos casos en los que una Comunidad Autónoma establezca una reducción mejorada, esta sustituirá a la reducción estatal dentro de su ámbito territorial.

La Comunidad de Madrid, en el artículo 21 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (Texto Refundido), establece lo siguiente:

"En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones siguientes, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

(…)

3. *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,*

estuviese 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 artículo 4.Ocho 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 números 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 virtud de lo establecido en este precepto, la reducción contemplada en el artículo 21.3 del Texto Refundido se configura como una mejora respecto a la prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 y, por tanto, viene a sustituir a ésta.

En consecuencia, en el ámbito de la Comunidad de Madrid, no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, sino que será de aplicación, en su caso, la establecida en el artículo 21.3 del Texto Refundido citado.