

RESOLUCIÓN DE 18 DE OCTUBRE DE 2018, DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS, POR LA QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCIÓN 1/2018, SOBRE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NUEVAS MEDIDAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA núm. 183, de 20/09/18), cuya entrada en vigor está datada el día 1 de noviembre de 2018, establece diversos beneficios fiscales en forma de reducciones de la base imponible o de bonificaciones de la cuota tributaria para distintos grupos de causahabientes (cónyuge, descendientes y ascendientes, así como otros herederos con distinto parentesco), en función de determinadas condiciones de los herederos (menores de edad, personas con discapacidad) o para determinados bienes (vivienda habitual, empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades), siempre bajo el cumplimiento de ciertos requisitos temporales y/o patrimoniales.

Estos beneficios implican un considerable esfuerzo de integración en el sistema tributario autonómico que, hasta ahora, gozaba de cierta estabilidad, al objeto de una aplicación pacífica de las nuevas medidas. Con este objetivo, la presente Instrucción intenta facilitar argumentos y mecanismos para solventar las dudas y las posibles lagunas que puedan surgir en la interpretación y consiguiente aplicación de las mismas por los servicios y unidades de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón.

A continuación, se exponen los criterios que deben presidir, o al menos orientar, la actuación administrativa en la materia, haciendo referencia directa a aquellas medidas que puedan suscitar dudas interpretativas y/o aplicativas introducidas en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de Tributos Cedidos, al cual, por abreviar, se le identificará como TRTC.

Por todo ello, dispongo:

PRIMERA. ENTRADA EN VIGOR.

Conforme a la Disposición Final Segunda de la ley, la nueva normativa se aplicará a los hechos imposables devengados desde el 1 de noviembre de 2018, siendo irrelevante a estos efectos la fecha de finalización del plazo para presentar la autoliquidación.

SEGUNDA. ARTÍCULO 131-3 TRTC. REDUCCIONES POR SUCESION EMPRESARIAL.

En las adquisiciones mortis causa que deban tributar en Aragón a partir del 1 de noviembre de 2018, el contribuyente podrá optar entre aplicar la reducción propia del 99% que contempla el



apartado 1 del artículo 131-3 TRTC o la estatal del 95% recogida en el artículo 20.2.c de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Este nuevo esquema de reducciones por la sucesión mortis causa en bienes empresariales, caracterizado por que dejan de ser mejoras de las estatales y pasan a ser reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón, tiene las siguientes implicaciones:

- Si no se ha optado por ninguna de las dos reducciones en el plazo previsto para ello, no podrá instarse, conforme a los artículos 131-3, 133-4.1 y 212-1 del TRTC, ni la rectificación de la autoliquidación ni su presentación extemporánea para aplicar la reducción propia.
- Cuando se opte por aplicar la reducción estatal serán aplicables la jurisprudencia y criterios administrativos del Ministerio de Hacienda existentes sobre tal norma. Pero cuando proceda aplicar la autonómica, los requisitos y condiciones que sean distintos de los de la norma estatal se interpretarán conforme a la jurisprudencia que pueda haber sobre ellos y la doctrina administrativa evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

La remisión que hace el segundo párrafo del artículo 132-1 (no modificado por la ley 10/18) a la regla 1ª de la letra b) del apartado 2 del artículo 131-3 debe entenderse referida a la letra a) del apartado 1 del artículo 131-3. Así, para la aplicación de esta mejora de la reducción estatal contemplada en el artículo 20.6 LISD, es necesario que los bienes donados hayan estado exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.

TERCERA. ARTÍCULO 131-5 TRTC. REDUCCIÓN DEL 100%

1. Ámbito objetivo de aplicación. Pactos sucesorios de presente y usufructo vital

La aplicación de este beneficio a una transmisión mortis causa exige que se haya producido el fallecimiento del causante. En esa línea es especialmente elocuente el preámbulo de la ley cuando justifica la distinta intensidad de los diferentes beneficios fiscales en función de que la transmisión se produzca antes o después del fallecimiento: *“Más allá del beneficio singular que pueda reportar a los contribuyentes, el establecimiento o aumento de reducciones propias en este impuesto reconoce la especial situación que sobreviene cuando fallece un familiar cercano. En ese sentido, la adquisición lucrativa que se produce en vida del transmitente, también gravada en este impuesto, no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente después del fallecimiento de su familiar. Por eso, la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedora de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito”.*



Por tanto, en atención a lo que el espíritu y finalidad de la ley revela, esta reducción no procede en los pactos sucesorios que, aun teniendo civilmente tal naturaleza, supongan una transmisión de bienes en vida del causante.

Esta interpretación es la que ya recoge la contestación a la consulta vinculante nº 4/2018 de este centro directivo, que se puede consultar en nuestra página web.

Con base en el mismo criterio, la reducción es aplicable en la adquisición que corresponda por el usufructo viudal, a pesar de no tener naturaleza sucesoria tal institución en nuestro Derecho Civil.

2. Ámbito subjetivo y límite global de la reducción.

El apartado 3 de esta norma ordena que el límite de 500.000 euros, previsto con carácter individual y singularizado para cada contribuyente en el apartado 1, se aplique de modo global y conjunto para varios contribuyentes en el caso de que existan transmisiones a descendientes del fallecido, dentro de una misma línea recta, de grado distinto al que corresponde a los hijos. Por tanto:

- Si el llamamiento solo incluye hijos, no es aplicable esta limitación global y operará de modo individual.
- Tampoco es aplicable globalmente cuando exista una adquisición hereditaria del cónyuge viudo y de sus hijos.
- Si el llamamiento incluye ascendientes e hijos del fallecido el límite es individual.
- Si el llamamiento incluye hijos y nietos en una misma línea recta, el límite es aplicable globalmente en cada línea.
- Si el llamamiento incluye exclusivamente a descendientes del mismo grado, y no son hijos del fallecido, el límite opera también de modo conjunto por cada línea recta descendente.

Las conclusiones anteriores derivan de los antecedentes normativos (en la redacción anterior de este apartado se regulaba la tributación de los nietos) y de la estructura del artículo 131-5 TR (el apartado 1 define el ámbito subjetivo general, el apartado 2 amplía la reducción, en beneficio del cónyuge supérstite, por referencia a la condición de menores de edad de los hijos y el apartado 3 regula la situación de otros descendientes de distinto grado).

Desde otra perspectiva puede razonarse que, si lo que regula el apartado 3 es un límite, y que si éste resulta de indudable aplicación cuando en el llamamiento hereditario concurren descendientes de distinto grado, con mayor razón se aplicará, dado que este apartado 3 es una norma cautelar limitativa del beneficio, cuando concurrieran solo descendientes de un mismo grado distinto del que corresponde a los hijos. Interpretar de otro modo esta limitación supondría una injustificada elusión de su sentido y finalidad.



3. Cálculo del límite global por línea recta descendente.

Sobre la idea de que 500.000 euros no es el importe de la reducción sino su umbral máximo, y dado que el apartado 3 se refiere expresamente a los límites de las letras a) y b) del apartado 1, la manera de calcularlos cuando operen globalmente será la siguiente:

- Cuando el importe total de las reducciones distintas a la del 131-5 que correspondan a todos los integrantes de cada línea recta descendente supere el límite de 500.000€, ninguno de ellos podrá aplicarse la reducción del artículo 131-5.
- De proceder la reducción según lo anterior, debe distribuirse el límite en proporción a las bases liquidables previas del siguiente modo:
 - o El importe máximo de reducción de 500.000€ se minorará en el importe de cualquier otra reducción de base imponible que corresponda a cualquiera de los integrantes de esa línea recta descendente.
 - o El saldo resultante se distribuye en proporción a las bases liquidables previas a aplicar la reducción del artículo 131-5 que resulten para cada descendiente.
 - o El importe obtenido de la anterior operación para cada contribuyente es la cifra que podrá restarse por aplicación de la reducción del artículo 131-5.
- Si entre los descendientes hay uno o varios con derecho al límite ampliado de 575.000 euros previsto en el apartado 5, el reparto contemplado en el apartado 3 se hará sobre la cifra de 500.000€, correspondiéndole los 75.000€ restantes exclusivamente a quien tenga el grado de discapacidad previsto en la norma.

Ejemplo de aplicación suponiendo que hay tres descendientes de una misma línea recta con una herencia global de 800.000,00 € (distribuida conforme a lo que indica la primera columna) y un importe de reducciones distintas a la del 131-5 de 270.000€, 30.000€ y 40.000€ respectivamente.

Base Imponible de cada heredero sobre un caudal relicto de 800.000€	Importe de otras Reducciones distintas a la del 131-5 que minoran el límite de 500.000	Base Liquidable por heredero previa a aplicar la reducción del 131-5	Porcentaje de cada BL previa sobre el total de bases liquidables previas	Distribución de la reducción del artículo 131-5 en función del límite resultante (500.000,00€-340.000,00€)	Total reducciones de la base imponible por heredero
300.000,00€	270.000,00€	30.000,00€	6,52%	10.434,78€	280.434,78€
200.000,00€	30.000,00€	170.000,00€	36,9%	59.130,43€	89.130,43€
300.000,00€	40.000,00€	260.000,00€	56,5%	90.434,78€	130.434,78€
TOTAL	340.000,00	460.000,00€	100,00%	160.000,00€	500.000,00€



Notas sobre el ejemplo:

- El importe total de las reducciones distintas a la del artículo 131-5 que correspondan a todos los integrantes de cada línea recta descendente (340.000€) no supera el límite de 500.000€.
- Por lo tanto, procede la reducción, distribuyéndola en proporción a las bases liquidables previas del siguiente modo:
 - o El importe máximo de reducción conjunta de 500.000€ se minorará en 340.000€, resultando una cifra de 160.000€.
 - o Ese saldo de 160.000€ se distribuye en proporción a las bases liquidables que provisionalmente resulten para cada descendiente. La de cada uno de ellos, en relación con el total de bases liquidables previas (460.000€), se expresa en forma de porcentaje en la cuarta columna.
 - o En la quinta se refleja el importe aplicable por esta reducción y en la sexta el importe del total de reducciones por cada integrante de esa línea recta descendente.

CUARTA. ARTÍCULO 131-8 TRTC. REDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL.

Esta reducción no es novedosa, pero al ubicarse en un nuevo precepto y no haberse trasladado la totalidad de la regulación que tenía en el artículo 131-3 antes de la ley 10/18, es necesario fijar criterio sobre dos cuestiones. Ambas se abordan desde la perspectiva de que esta reducción sigue formulándose como mejora de la estatal:

- El ámbito subjetivo de aplicación de la reducción es el definido en la Ley 29/1987, que coincide con el que expresamente se recogía en la legislación aragonesa hasta la actual modificación. No hay por tanto un verdadero cambio.
- Al no regularse por la normativa aragonesa la magnitud sobre la que aplicar la reducción, ésta no será, como era hasta la entrada en vigor de la ley 10/18, el valor neto del bien incluido en base imponible sino la definida en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Es decir, el valor de la vivienda que corresponda a cada contribuyente. Sólo se minorará de tal valor la deuda que pudiera existir por la adquisición de la vivienda habitual del fallecido

QUINTA. ARTÍCULO 131-10 TRTC. BONIFICACIÓN POR VIVIENDA HABITUAL.

Por vivienda habitual hay que entender, ante la falta de definición expresa, la que recogía la legislación del IRPF vigente a 31-12-2012, incluyendo, en su caso, un trastero y plazas de garaje (con un máximo de dos plazas).



El límite de 300.000 euros de valor hay que referirlo al total de la vivienda, al margen de que sea consorcial o privativa del causante o del porcentaje en que se integre en el caudal relicto. Si se supera el valor real de 300.000 euros, la bonificación no es aplicable.

Para el cálculo del valor neto de la vivienda integrado en la base liquidable al que se refiere el apartado 3, se atribuirán en primer lugar las reducciones vinculadas a bienes concretos. Sobre el valor neto que pueda resultar para cada activo de la operación anterior, se distribuirán las reducciones que, como la del 131-5, no estén vinculadas específicamente a algún elemento patrimonial.

La exigencia de mantenimiento durante 5 años recogida en la letra c) del artículo se limita a la titularidad sobre la vivienda, pudiendo no ser la vivienda habitual del adquirente.

SEXTA. ARTÍCULO 132-6 TRTC. BONIFICACIÓN POR DONACIONES.

Si la base imponible correspondiente a la donación supera los 500.000 euros no es posible aplicar la bonificación.

En la proyección plurianual de ese límite se debe tomar en cuenta el valor de los bienes adquiridos lucrativamente por el contribuyente en los cinco años anteriores, con independencia del parentesco con el donante y el disfrute o no de algún beneficio fiscal en tales adquisiciones.

La incompatibilidad que establece el apartado 2 debe referirse a un mismo acto. Es decir, no se puede aplicar por un mismo hecho imponible una reducción de base imponible y esta bonificación.

SÉPTIMA. ARTÍCULO 132-8 TRTC. REDUCCIÓN VIVIENDA HABITUAL POR DONACIONES

El beneficio no exige la previa condición de residente en Aragón ni al donante ni al donatario, pero sí que el inmueble sea la vivienda habitual del adquirente y que ésta se ubique en Aragón.

Si lo donado es un terreno para su destino como primera vivienda habitual, la reducción es aplicable siempre y cuando el carácter de vivienda habitual se logre en los plazos previstos en la legislación del IRPF a que se refiere la letra c).

El importe de 250.000 euros de la letra a) no va referido al valor de la vivienda sino a la reducción máxima que puede alcanzarse. En tal límite deben tenerse en cuenta las reducciones aplicadas en los últimos cinco años, siendo indiferente que tales reducciones sigan o no existiendo en nuestro ordenamiento.

El plazo previsto en la letra d) se aplicará tanto a la adquisición de la vivienda como al destino del dinero donado al pago de la misma.



Las deudas cuyo pago se considera que permiten la aplicación del beneficio son las derivadas directamente de la adquisición de la vivienda, exista o no garantía hipotecaria. En concreto, permitirían la reducción tanto el pago de la deuda con el transmitente de la vivienda como el pago de la que se pueda tener con un tercero, señaladamente con una entidad bancaria.

En el caso concreto de que la deuda para adquirir la vivienda se hubiera contraído con un ascendiente, su condonación permitiría el beneficio si entre la adquisición de la vivienda y la extinción de la deuda no han transcurrido más de 12 meses.

Según la letra e) del apartado 1, con independencia de lo que disponga la legislación del IRPF, la definitiva procedencia del beneficio exige mantener la titularidad de la vivienda y la residencia en la misma durante al menos los cinco años posteriores a la adquisición.

OCTAVA. DISPOSICIÓN ADICIONAL ÚNICA.

La equiparación de las parejas estables no casadas a la conyugalidad se extiende a las referencias del capítulo III del Título I del TRTC. Eso supone que no surte efectos en la normativa del IRPF, IP o ITP y AJD ni en aquellos elementos de la liquidación regulados por la Ley 29/1987.

Por tanto, se extiende la equiparación a las bonificaciones de los artículos 131-10 y 131-11 así como a la del 132-6. Su proyección sobre las reducciones de la base imponible se recoge en el anexo de esta Resolución.

Zaragoza, a fecha de la firma electrónica.

Francisco Pozuelo Antoni
Director General de Tributos.

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

TIPO IMP.	NOMBRE DE LA REDUCCIÓN	AMBITO	ARTÍCULO LEY		APLICABILIDAD EN EL CA- SO DE PAREJA ESTABLE NO CASADA
			ESTATAL	AUTONOMICA	
S	Reducción parentesco	E	Art. 20.2.a.		NO
S	Reducción por discapacidad	E	Art. 20.2.a.		SI
S	Reducción beneficiarios pólizas de seguros	E	Art. 20.2.b.		NO
S	Reducción empresa o participación en entidades (Estatal)	E	Art. 20.2.c		NO
S	Reducción vivienda habitual	M	Art. 20.2.c.	Art. 131.3.	SI
S	Reducción patrimonio histórico / cultural	E	Art. 20.2.c.		NO
S	Reducción explotación agraria prioritaria	E	Arts. 9,10,11 y 20.		SI, pero la del 9.1 al 90%
S	Reducción cuotas anteriores Sucesiones	E	Art. 20.3.		NO
S	Reducción autonómica por discapacidad $\geq 65\%$	A		Art. 131.2.	SI
S	Reducción para víctimas del terrorismo o violencia de género	A		Art. 131.11.	SI
S	Reducción empresa individual o participación en entidades (Autonómica)	A		Art. 131.3.	SI
S	Reducción autonómica empresas o entidades no cónyuge o descendientes	A		Art. 131.6.	NO
S	Reducción autonómica por la creación de empresas y empleo	A		Art. 131.7.	SI
S	Reducción autonómica para cónyuge, ascendientes y descendientes	A		Art. 131.5.	SI
D	Reducción empresa individual	M	Art. 20.6.	Art. 132.1.	SI
D	Reducción participación en entidades	M	Art. 20.6.	Art. 132.3.	SI
D	Reducción patrimonio histórico / cultural	E	Art. 20.7.		NO
D	Reducción explotación agraria prioritaria	E	Arts. 9,10,11 y 20.		SI
D	Reducción autonómica empresas o entidades no cónyuge o descendientes	A		Art. 132.4.	NO
D	Reducción autonómica por la creación de empresas y empleo	A		Art. 132.5.	SI
D	Reducción autonómica para cónyuge e hijos	A		Art. 132.2.	SI

- TIPO DE IMPUESTO: **S**: concepto sucesiones. **D**: concepto donaciones.
- ÁMBITO: **E**: Reducción prevista por el Estado. **M**: reducción autonómica que es mejora de una estatal. **A**: reducción propia aragonesa.