

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093083

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de febrero de 2024

Sala 4.^a

R.G. 5937/2021

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Parentesco. *Parentesco y minusvalía/discapacidad: validez del certificado acreditativo de la minusvalía emitido posteriormente al devengo, pero con carácter retroactivo.* La cuestión controvertida reside, en este caso, en torno a la aplicación de la reducción por minusvalía prevista en la normativa del ISD.

A efectos de acreditar la condición de discapacitado, la norma reglamentaria del propio Impuesto se remite de forma expresa a la normativa del IRPF. En este punto ha de destacarse que la fecha a la que se ha de estar para determinar si se cumplen o no los requisitos para aplicar tal reducción y por tanto se puede aportar el certificado es la correspondiente al devengo y no a la fecha de presentación de la autoliquidación.

Resulta preciso destacar que el Tribunal ha venido admitiendo la validez del certificado acreditativo de la minusvalía emitido posteriormente al devengo pero con carácter retroactivo a una fecha anterior a la fecha del fallecimiento.

En tal sentido, en el caso analizado, el órgano administrativo competente de la Comunidad Autónoma manifiesta que aquellas circunstancias que dan lugar a la determinación de un grado de discapacidad de 69% ya se poseían en la fecha de devengo, por considerar que concurrían en el momento en que se emiten los informes médicos aportados por el interesado.

Queda pues, a juicio del Tribunal, suficientemente acreditado que en la fecha de devengo del Impuesto el interesado cumplía los requisitos para aplicar la reducción prevista en el art. 20.2 a) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), en su mejora autonómica, por lo que no cabe si no estimar la presente reclamación al ser procedente la reducción invocada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20 y 24.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 42.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 72.

Ley 58/2003 (LGT), art. 21.

Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos), art. 10 bis.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución desestimatoria de 31 de mayo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (RG: 46-16154-2018) relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/08/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 13/07/2021 contra la resolución desestimatoria de fecha 31 de mayo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (RG: 46-16154-2018), que confirma el acuerdo emitido por la DT de Valencia del Institut Valencià d'Administració Tributària, notificado el 6 de abril de 2018, en el que se confirma la autoliquidación formulada por el contribuyente (nº ...92) y se deniega la solicitud de devolución de 199.492 euros, en relación con el gravamen del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D^º Bxt, acaecido el 2 de Mayo de 2014.

Segundo.

En fecha **23/12/2014** se efectúa por el ahora recurrente, D. **Axy**, el ingreso del importe correspondiente en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la herencia de D^a **Bxt**, quedando la autoliquidación presentada el **19/1/2015** (nº 650/5/908393792) en la cual no se solicitó la reducción tributaria de su base imponible correspondiente a la condición de minusválido físico (240.000 euros).

Tercero.

En fecha **23/02/2015** se reconoce a de D. **Axy** un grado de discapacidad del 69% por Resolución de la Directora Territorial de Igualdad y Políticas Inclusivas de Valencia. La misma surte efectos desde el día **20 de Noviembre de 2014**, fecha de registro de la solicitud de reconocimiento.

Cuarto.

Por el interesado se solicita devolución de 199.492 euros, que resulta desestimado mediante acuerdo emitido por la DT de Valencia del IVAT en fecha 15/3/2018, notificado el 6/4/2018. Frente a dicho acuerdo se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que resulta en sentido desestimatorio. Así, el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana determina en la resolución desestimatoria de fecha 31 de mayo de 2021 (RG: 46-16154-2018):

"De todo lo anterior se deduce que sólo el certificado emitido por el órgano competente de la Comunidad Autónoma puede ser válido a los efectos pretendidos. La reclamante ha aportado un informe pericial, la solicitud para valoración del grado de discapacidad y un informe clínico; si bien esta documentación puede aseverar la existencia previa de la minusvalía es cierto que carece de validez a los efectos indicados. Por tanto, como acertadamente se señala en la motivación que acompaña a la resolución impugnada, siendo que la discapacidad y su grado han de estar reconocidos administrativamente debe denegarse la pretensión de la reclamante que no ha aportado el oportuno certificado expedido por el órgano competente que reconozca su discapacidad, grado, tipo y fecha de efectos anterior a la de 2 de mayo de 2014, momento en que se devengó el impuesto."

Quinto.

Frente a dicha resolución desestimatoria se interpone el presente recurso de alzada, en el que se reitera en la procedencia de la aplicación de la reducción de 240.000 euros en la base liquidable del impuesto por tener un grado de minusvalía superior al 65% todo ello pues el hecho de que no pudiera aportar el mismo en tiempo para acompañar la liquidación del impuesto no es atribuible al contribuyente, sino a la lentitud de la Administración al expedirlo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a derecho del acto impugnado.

Tercero.

La cuestión controvertida reside, en este caso, en torno a la aplicación de la reducción por minusvalía prevista en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este punto, hemos de tener en cuenta, que en virtud del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se dispone que:

"2. En las adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100".

En lo que respecta a la normativa autonómica aplicable, ésta se recoge en el artículo 10 bis de la ley 13/1997, de 23 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Valencia, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, donde se establece:

"2.º) En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, y con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, se aplicará una reducción a la base imponible de 240.000 euros.

Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará una reducción de 120.000 euros. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas en favor del mismo donatario en los últimos cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

En ambos casos, la aplicación de estas reducciones resultará compatible con la de las reducciones que pudieran corresponder en virtud de lo dispuesto en el apartado 1.º) de este artículo."

A efectos de acreditar la condición de discapacitado, la norma reglamentaria del propio Impuesto se remite de forma expresa a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece en el párrafo segundo de su artículo 42.2 que:

"En las adquisiciones por causa de muerte (...)

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este impuesto".

Y por su parte, el artículo 72 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que:

"1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas."

Cuarto.

Pues bien, en este punto ha de destacarse que la fecha a la que se ha de estar para determinar si se cumplen o no los requisitos para aplicar tal reducción y por tanto se puede aportar el certificado es la correspondiente al devengo y no a la fecha de presentación de la autoliquidación.

Así, el artículo 21 de la Ley General Tributaria dispone:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo."

De tal forma, el artículo 24 de la LISD, en lo que respecta a este impuesto:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo (...)"

Resulta preciso destacar que este Tribunal ha venido admitiendo la validez del certificado acreditativo de la minusvalía emitido posteriormente al devengo pero con carácter retroactivo a una fecha anterior a la fecha del fallecimiento (Resolución de 8 de Julio de 2014, RG: 00/06542/2012).

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, si bien es cierto que el certificado no se había solicitado ni expedido en fecha 2 de Mayo de 2014, fecha en la que se produce el fallecimiento de la causante y por tanto el devengo del impuesto, en el mismo se hace constar lo siguiente:

"CERTIFICA:

Que D. **Axy** (...) tiene reconocido un GRADO DE DISCAPACIDAD de 69% por Resolución de la Directora Territorial de Igualdad y Políticas Inclusivas de Valencia de fecha 23 de Febrero de 2015, con efectos de 20 de Noviembre de 2014, fecha de registro de la solicitud de reconocimiento (...).

INFORMA:

Que el Equipo de Valoración y Orientación, una vez examinados los informes médicos y/o psicológicos aportados por el interesado en la solicitud de fecha 1 de Diciembre de 2017, manifiesta que las circunstancias

determinantes del grado de discapacidad de 69% y baremos de movilidad positivo con 7 puntos, concurrían en la fecha en la que fueron emitidos dichos informes, es decir, desde el 15 de julio de 2013."

El subrayado es de este Tribunal.

En tal sentido, el órgano administrativo competente de la Comunidad Autónoma manifiesta que aquellas circunstancias que dan lugar a la determinación de un grado de discapacidad de 69% ya se poseían en la fecha de devengo, por considerar que concurrían en el momento en que se emiten los informes médicos aportados por el interesado.

Queda pues, a juicio de este Tribunal, suficientemente acreditado que en la fecha de devengo del impuesto el ahora recurrente cumplía los requisitos para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su mejora autonómica, por lo que no cabe si no estimar la presente reclamación al ser procedente la reducción invocada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.