

**NUM-CONSULTA:** V0001-21

**ÓRGANO:** SECRETARÍA XERAL TÉCNICA E DO PATRIMONIO

**DATA DE SAÍDA:** 08.11.2021

**NORMATIVA:**

Artigo 7.Tres do texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado polo Decreto lexislativo 1/2011, do 28 de xullo (en diante TRTCG).

**DESCRICIÓN-FEITOS:**

O tío do consultante (89 anos) tivo que abandonar a súa vivenda habitual por mor dunha rotura de cadeira, reducindo a súa mobilidade e requirindo asistencia para o desenvolvemento do seu día a día. Este estivo a vivir na casa do consultante (convivencia entre ambos) ata que foi trasladado a un centro especializado, motivado polas súas dificultades físicas e de saúde.

A Lei 35/2006, do 28 de novembro, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e de modificación parcial das leis dos Impostos sobre Sociedades, sobre a Renda de non Residentes e sobre o Patrimonio establece que si se considera convivencia no caso de descendentes e ascendentes aqueles que se atopen internados en centros especializados. Con todo, non se fai mención sobre colaterais con dificultades físicas que requiren asistencia.

Entendendo que a vivenda en propiedade do tío do consultante non perdeu a súa condición de vivenda habitual dado que, por circunstancias físicas, trasladouse para recibir coidados a vivir cos familiares incluídos no grupo de parentesco que dá dereito a obter a redución (parente colateral por consanguinidade – sobriño).

**CUESTIÓN FORMULADA:**

1.- Aclaración sobre se a estancia do tío do consultante (89 anos) na residencia de maiores (centro especializado de asistencia médica) motivada polas súas dificultades físicas e, dado que o seu colateral por consanguinidade (sobriño –

65 anos), continúa facéndose cargo deste (pago de cota da residencia, pago de recibos da súa vivenda en propiedade, coidados, visitas á residencia de maiores, xestións administrativas, compra de roupa, material ortopédico, audíofonos, aveños persoais, etc.), considérase unha prolongación da convivencia de ambos (como sucede con ascendentes e descendentes).

2.-Verificar, polo tanto, que se cumpren tódalas condicións necesarias requiridas na Lei para poder aplicar no Imposto de Sucesións a redución por vivenda habitual para colaterais por consanguinidade (sobriño): "ser maior de 65 anos e será necesaria a convivencia co causante durante os dous anos anteriores ao falecemento".

#### **CONTESTACIÓN COMPLETA:**

En virtude das competencias atribuídas polo apartado 2.3 do artigo 5 do Decreto 11/2021, de 21 de xaneiro, polo que se establece a estrutura orgánica da Consellería de Facenda e Administración Pública, indícole que a súa consulta está relacionada coas seguintes disposicións legais:

1. Artigo 7. Tres do texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado polo Decreto lexislativo 1/2011, do 28 de xullo (en diante TRTCG), dispón:

#### *Tres. Redución por adquisición de vivenda habitual.*

1. *Cando na base imponible dunha adquisición mortis causa estivese incluído o valor da vivenda habitual do causante, e a adquisición corresponda aos seus descendentes ou adoptados, ascendentes ou adoptantes e colaterais, por consanguinidade, practicarase unha redución cun límite de 600.000 euros aplicando a porcentaxe de redución que corresponda en función do valor real total do inmoble:*

<i>Valor real do inmoble</i>	<i>Porcentaxe de redución</i>
<i>Ata 150.000,00 euros</i>	<i>99%</i>

<i>De 150.000,01 a 300.000,00 euros</i>	<i>97%</i>
<i>Máis de 300.000,00</i>	<i>95%</i>

*Cando a adquisición corresponda ao cónxuge, a redución será do 100% do valor na base imponible cun límite de 600.000 euros.*

*No caso do parente colateral, este deberá ser maior de 65 anos e será necesaria a convivencia co causante durante os dous anos anteriores ao falecemento.*

*Para os efectos previstos nesta alínea, entenderase que a última vivenda habitual na que se residiu non perde tal carácter cando o causante, por circunstancias físicas ou psíquicas, se trasladase para recibir coidados a un centro especializado ou a vivir cos familiares incluídos no grupo de parentesco que dá dereito a obter a redución.*

*2. As persoas adquirentes deberán manter a vivenda adquirida durante os cinco anos seguintes ao devengo do imposto, agás que dentro do devandito prazo faleza a persoa adquirente ou transmita a vivenda en virtude de pacto sucesorio conforme ao previsto na Lei de derecho civil de Galicia.*

*No caso de que se produza a venda da vivenda durante o indicado prazo e a totalidade do seu importe se reinvista na adquisición dunha vivenda situada en Galicia que constitúa ou vaia constituír a vivenda habitual da persoa adquirente, non se perderá a redución solicitada.*

*3. Cando un mesmo transmitente produza a transmisión de varias vivendas habituais nun ou en varios actos, por causa de morte ou por pactos sucesorios, únicamente se poderá practicar a redución por unha soa vivenda habitual.*

*2. A efectos do TRTCG, o concepto de vivenda habitual será o recollido na normativa reguladora do imposto sobre la renda das persoas físicas, tal e como indica o artigo 3. Un.*

### *Artigo 3. Un do TRTCG*

*Conceptos xerais.*

#### *Un. Vivenda habitual.*

*Para os efectos previstos neste texto refundido, os conceptos de vivenda habitual, adquisición de vivenda habitual e reinvestimento en vivenda habitual serán os recollidos na normativa reguladora do imposto sobre a renda das persoas físicas. Entenderase por vivenda a edificación destinada á residencia das persoas físicas.*

O artigo 41 bis do Real Decreto 439/2007, do 30 de marzo, polo que se aproba o Regulamento do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas sinala que:

*"... considérase vivenda habitual do contribuínte a edificación que constitúa a súa residencia durante un prazo continuado de, polo menos, tres anos.*

*Con todo, entenderase que a vivenda tivo o carácter de habitual cando, a pesar de non transcorrer o devandito prazo, prodúzase o falecemento do contribuínte ou concorran outras circunstancias que necesariamente esixan o cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención do primeiro emprego, ou cambio de emprego, ou outras análogas xustificadas.*

*2. Para que a vivenda constitúa a residencia habitual do contribuínte debe ser habitada de maneira efectiva e con carácter permanente polo propio contribuínte, nun prazo de doce meses, contados a partir da data de adquisición ou terminación das obras.*

*Con todo, entenderase que a vivenda non perde o carácter de habitual cando se produzan as seguintes circunstancias:*

*Cando se produza o falecemento do contribuínte ou concorran outras circunstancias que necesariamente impidan a ocupación da vivenda, nos*

*termos previstos no apartado 1 deste artigo.*

*Cando este goce de vivenda habitual por razón de cargo ou emprego e a vivenda adquirida non sexa obxecto de utilización, nese caso o prazo antes indicado comezará a contarse a partir da data do cesamento”.*

3. Artigo 14 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, Xeral Tributaria (en diante LXT) dispón:

*“Prohibición da analogía.*

*Non se admitirá a analogía para estender más aló dos seus termos estritos o ámbito do feito imponible, das exencións e demais beneficios ou incentivos fiscais.”*

4. Lei 35/2006, do 28 de novembro, do Imposto sobre a Renda das Persas Físicas e de modificación parcial das leis dos Impostos sobre Sociedades, sobre a Renda de non Residentes e sobre o Patrimonio:

*“Artigo 58. Mínimo por descendentes*

*(...)*

*Para estos efectos, asimilaranse aos descendentes aquelas persoas vinculadas ao contribuínte por razón de tutela e acollemento, nos termos previstos na legislación civil aplicable. Así mesmo, asimilarase á convivencia co contribuínte, a dependencia respecto deste último salvo cando resulte de aplicación o disposto nos artigos 64 e 75 desta Lei.*

*Artigo 59. Mínimo por ascendentes.*

*(...)*

*Entre outros casos, considerarase que conviven co contribuínte os ascendentes con discapacidade que, dependendo do mesmo, sexan internados en centros especializados.”*

Con base nas disposicións citadas, e acerca da consulta formulada infórmolle que:

En primeiro lugar hai que indicar que non consta se tivo lugar o falecemento do causante, feito impoñible do imposto sobre sucesións, polo que a contestación realizase atendendo á normativa vixente neste momento producindo os efectos vinculantes previstos no artigo 89 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria sempre que non se modifique a lexislación ou a xurisprudencia aplicable ao caso e non se alterasen as circunstancias, antecedentes e demais datos recollidos no escrito de consulta.

Efectuada a consideración anterior, e conforme aos preceptos legais antes transcritos, a redución á que se refire na consulta esixe a concorrencia acumulativa dun triplo requisito: a) que o parente colateral habente causa sexa maior de sesenta e cinco anos, b) que convivise co causante durante os dous anos anteriores ao falecemento, e c) que o que se transmita mortis causa sexa a vivenda habitual do causante.

No caso que nos ocupa advírtese que o consultante, quen ostenta ou se presume que ostentará a condición de habente causa con relación ao seu tío, é un parente colateral de terceiro grao que, segundo indica, ten sesenta e cinco anos de idade, deberá probar o devandito requisito no momento en que se produza a devindicación do imposto, debido a que non achega co escrito de consulta ningunha proba que así o xustifique.

En canto ao requisito de convivencia entre causante e habente causa, os tribunais de xustiza xa se pronunciaron no sentido de que o ingreso do causante nunha residencia interrompe o feito da convivencia. Así, neste sentido, pode citarse a STSX Castela e León (Burgos) nº 330/2013, do 23 de xullo de 2013, na que se reflicte expresamente que:

*"En primeiro lugar, aínda que se considerase que a vivenda sita na R/ DIRECCION000 nº NUM007 era a habitual do causante, o certo é que non concorre o requisito de convivencia do recorrente e o causante durante os dous anos anteriores ao falecemento, xa que, está acreditado, e o recorrente non o*

*nega, que desde o día 18 de outubro de 2002 D. Rosendo residía nunha residencia para persoas maiores. Non cabe equiparar, como parece querer o recorrente, esta estancia nunha residencia para persoas maiores cun ingreso hospitalario, primeiro, pola súa prolongada duración neste caso, e, segundo, porque o ingreso hospitalario está motivado pola asistencia especializada que se recibe e que só pode prestarse, en principio, no hospital, pola contra o ingreso nunha residencia de persoas maiores, áinda que a deterioración física ou psíquica da persoa faga do seu ingreso a mellor solución para a súa situación e coidados, non cabe estimalos, en principio e a falta de proba, imprescindible para a persoa”.*

É conveniente destacar, para evitar confusións, que, ánda que o vínculo de convivencia pérdece por razón deste ingreso, non ocorre o mesmo coa condición de vivenda habitual do causante, cuxa atribución ao herdeiro é o terceiro requisito que habilitaría a aplicación da redución sobre a que grava a consulta. Así, nunha consulta anterior (V0001-18) emitida por esta Secretaría Xeral Técnica e do Patrimonio en relación coa redución de vivenda habitual no suposto de herdeiros colaterais maiores de 65 anos sinálase que:

*“A Lei 13/2015, do 24 de decembro, de medidas fiscais e administrativas modificou o artigo 7.Tres do TRTCG para aclarar que entenderase que a última vivenda habitual na que se residiu non perde tal carácter cando o causante, por circunstancias físicas ou psíquicas, se trasladase para recibir coidados a un centro especializado ou a vivir cos familiares incluídos no grupo de parentesco que dá dereito a obter a redución.*

*A finalidade desta modificación foi explicada na exposición de motivos da mencionada Lei:*

*(...) a redución por vivenda habitual do causante no imposto sobre sucesións aplicarase ánda que a dita persoa non resida nela cando, por circunstancias físicas ou psíquicas, se trasladase para recibir coidados a un centro especializado ou a vivir cos seus familiares. Lígase desta forma a perda da condición de vivenda habitual á voluntariedade do abandono da devandita vivenda e non á necesidade de facelo por razóns médicas ou para lograr a súa asistencia e coidado.*

*Tendo en conta isto, a vivenda na que residiu a irmá do consultante ata o seu traslado ao domicilio deste último non perdería o carácter de vivenda habitual, sempre que se acredite o cambio de domicilio debido á necesidade de recibir asistencia por mor da minusvalía que tiña recoñecida."*

Por último, en canto á aplicación do disposto na LIRPF en relación cos supostos de asimilación á convivencia co contribuínte previstos ao regular os mínimos por descendentes e ascendentes nese imposto hai que sinalar que é doutrina reiterada do Tribunal Supremo que os beneficios fiscais deben de interpretarse de forma restritiva sen que caiba por tanto facer unha interpretación extensiva da norma. Por todas citamos a Sentenza do Tribunal Supremo do 8 de xullo de 2020, ditada en recurso de casación núm. 948/2018, que establece a doutrina da Sala en relación á interpretación dos beneficios fiscais nos seguintes termos:

*"(...) Así, sen ánimo de exhaustividade, procede poñer de relevo que na sentenza do 7 de outubro de 2013, ditada no recurso de casación en interese da lei núm. 588/2013, estimamos o recurso, esencialmente, porque "unha interpretación literal da norma non autorizaba a conclusión á que chega a maxistrada-xuíz de Huesca na súa sentenza", dado que "os termos da norma só permitían concluir que a exención unicamente alcanza aos tributos que gravan a actividade do operador designado polo Estado vinculada ao servizo postal universal; nin más nin menos" (FX 4<sup>a</sup>).*

*Por conseguinte, cando examinamos o alcance dun beneficio fiscal outorgamos moita transcendencia á letra da lei. É máis, chegamos a falar da necesidade de facer nestes supostos unha interpretación "estrita" ou -mesmo- "restritiva" da norma, expresión esta última que convén aclarar.*

*Así, concretamente, na nosa sentenza núm. 1199/2016, do 26 de maio de 2016, ditada no recurso de casación núm. 2876/2014, dixemos o seguinte:*

*"Nin en materia de bonificacións tributarias nin na de potestades administrativas cabe facer unha interpretación extensiva.*

*En canto ao primeiro porque as bonificacións e exencións constitúen unha excepción á obrigación xeral de contribuír.*

*(...).*

*É doutrina xurisprudencial reiterada, en aplicación dos arts. 23.2 LXT (1963) e 12 e 14 da LXT (2003) -que non son senón concreción no ámbito tributario dos criterios hermenéuticos xerais dos arts. 3.1 e 4.2 do Código Civil- a que establece o carácter restritivo co que deben de interpretarse as normas relativas a bonificacións fiscais, ao obxecto de asegurar que a exceptuación singular da obrigación xeral de contribuír -xeneralidade que ten consagración mesmo a nivel constitucional ex art. 31.1 CE- que se establece responde á finalidade específica fixada polo lexislador.*

*Todo beneficio fiscal ha de ser obxecto de interpretación restritiva, tratándose como se trata en definitiva de excepcións ao principio de igualdade consagrado no artigo 14 da Constitución, neste caso principio de igualdade en materia tributaria, en orde a facer efectivo o principio de contribución xeral de todos ao sostemento das cargas públicas como sinala o artigo 31.1 da mesma" (FX 2º, 3).*

*4. Non parece, con todo, que empregásemos o cualificativo de "restritiva" na hermenéutica das normas que establecen beneficios fiscais para indicar que hai que "diminuir" ou "reducir" os seus límites, senón máis ben para poñer énfases en que neste ámbito non cabe facer unha interpretación "extensiva" ou "expansiva", senón que debe ser "estrita" ou, se se prefire, contida. E iso, polo menos, por dúas razóns.*

*En primeiro lugar, porque non tería sentido -simplemente- manter que debe efectuarse unha interpretación redutora do ámbito do beneficio fiscal e, ao mesmo tempo, afirmar que a interpretación nestes supostos ten que facerse conforme aos criterios contidos nos artigos 12 e 14 da LXT, "que non son -dixemos- senón concreción no ámbito tributario dos criterios hermenéuticos xerais dos arts. 3.1 e 4.2 do Código Civil", o primeiro dos cales dispón, como é dabondo coñecido, que "as normas interpretaranse segundo o sentido propio das súas palabras, en relación co contexto, os antecedentes históricos e lexislativos,*

*e a realidade social do tempo en que han de ser aplicadas, atendendo fundamentalmente ao espírito e finalidade daquelas".*

Tendo en conta o indicado non cabe a extensión analóxica do previsto na LIRPF en canto ao concepto de convivencia en relación cos mínimos por descendentes e ascendentes ao caso da consulta pois o TRTCG non fai unha remisión a esa norma a diferenza do que sucede co concepto vivenda habitual.

En consecuencia, enténdese que, cos datos dispoñibles e conforme á normativa actualmente vixente, non pode aplicarse a redución prevista no art. 7.3 do TRTCG.

O que lle comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme ao disposto no apartado 1 do artigo 89 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, Xeral Tributaria.