

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea la posibilidad de que el hermano del consultante le done una cantidad en metálico para adquirir una licencia de taxi del ayuntamiento de Madrid, además de todo lo que hiciera falta (vehículo y adecuación del mismo para realizar dicho servicio público), así como escriturar dicha licencia a su nombre, y todos los gastos que fueran necesarios para legalizar la operación.

Se precisa que el consultante no ejercería la actividad al disponer de otro trabajo en el que figura dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social, por lo que contrataría a uno e incluso a dos conductores.

Si resulta aplicable la reducción prevista para las donaciones en metálico entre colaterales de segundo grado por consanguinidad regulada en el artículo 22 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

Ley 20/1998, de 27 de noviembre, de Ordenación y Coordinación de los Transportes Urbanos de la Comunidad de Madrid.

Decreto 74/2005, de 28 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Servicios de Transporte Público Urbano en Automóviles de Turismo.

Real Decreto 84/1996, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde “a

los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”

La competencia de este Centro Directivo, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid, según establece el artículo 48 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. Esta competencia alcanza a la interpretación de las reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación, limitándose al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por el consultante, sin alcanzar, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden civil, social o censal que puedan derivarse de los referidos hechos.

SEGUNDO.- Con carácter previo, el consultante plantea si es legal o posible la donación en metálico que pretende efectuarle su hermano, para lo cual, este Centro Directivo únicamente puede remitirse a las previsiones contempladas en el Código Civil, relativas a los requisitos exigidos para la formalización del contrato de donación.

Así, el artículo 634 establece que: “La donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal que éste se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.” Este precepto debe complementarse con lo establecido en el artículo 636, al señalar que: “(...) ninguno podrá dar ni recibir, por vía de donación, más de lo que pueda dar o recibir por testamento. La donación será inoficiosa en todo lo que exceda de esta medida.”

En lo que respecta a la forma de la donación, el artículo 632 determina que la donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. Se precisa en este caso que la hecha de forma verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Ante la falta de este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación.

TERCERO.- En cuanto a la reducción sobre la base imponible de adquisiciones inter vivos, el artículo 22 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece la siguiente redacción:

“1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente artículo, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco 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 sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros.

A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, siempre que se destinen a los fines indicados en el apartado 2 de este artículo, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

2. La reducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico que se formalicen en documento público y en las que el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a uno de los siguientes fines:

- La adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

- La adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y Sociedad Cooperativa, en las condiciones a que se refiere el artículo 15 de esta ley.
- La adquisición bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o un negocio profesional del donatario.

En el documento público en que se formalice la donación deberá manifestarse el destino de las cantidades donadas.

3. En el caso en que las cantidades donadas no llegasen a destinarse a los fines indicados en el plazo establecido, el donatario deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción contenida en este artículo e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

La misma obligación tendrá quien recibe la donación para la adquisición de vivienda habitual en el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.”

En consecuencia, la aplicación de la reducción, siempre con el límite máximo de 250.000 euros, exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La donación ha de efectuarse a sujetos pasivos incluidos dentro de los Grupos I y II que establece el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 –hijos y descendientes, cónyuge, padres y ascendientes–, o tratarse de un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante –hermanos–, como es el caso.

2. Ha de formalizarse en documento público, debiendo entenderse por tal, conforme establece el artículo 1.216 del Código Civil, el autorizado por un Notario o empleado público competente, es decir, que el funcionario autorizante sea el titular de la función pública de dar fe, y por otra parte, se hayan observado “las solemnidades requeridas por la Ley”, lo que se traduce en el cumplimiento de las formalidades exigidas para cada categoría de documento público.

A tal efecto, es indiferente que el documento público se formalice en la Comunidad de Madrid o en cualquier otra comunidad autónoma, siempre que se cumplan las solemnidades exigidas por la ley.

3. El objeto de la donación ha de consistir en metálico.

4. El importe donado debe destinarse a los fines indicados en el apartado 2 del artículo 22 bis en el plazo de un año desde la donación.

5. En el documento público en que se formalice la donación debe manifestarse el destino de los fondos donados.

CUARTO.- En lo que afecta al caso planteado, el importe de la donación se pretende destinar a la adquisición de bienes, servicios y derechos afectos al desarrollo de una empresa individual o un negocio profesional del donatario. El consultante señala que no va a ejercer la actividad como tal, puesto que ya dispone de un trabajo por el que figura en el régimen general de la Seguridad Social. Esta circunstancia exige precisar si se cumpliría el requisito de la existencia de una empresa individual o negocio profesional.

En este sentido, si bien no existe una regulación legal específica de estos dos conceptos, puede acudir a la definición contenida en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que en todo caso califica como rendimientos de actividades económicas:

“(…) aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

Conforme a esta definición, se estima que existe actividad económica cuando existe ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, procedan del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores.

Un concepto más limitado es el de trabajador autónomo que proporciona el artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, al definirlo como aquellas personas físicas que realizan de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. En este caso, la Ley establece que la actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial.

En el caso concreto de la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, existe la obligación previa de la adquisición de la licencia habilitante, conforme establece el artículo 9 de la Ley 20/1998, de 27 de noviembre, de Ordenación y Coordinación de

los Transportes Urbanos de la Comunidad de Madrid, al contemplar que: “Para la realización de servicios de transporte urbano de viajeros en automóviles de turismo será necesaria la previa obtención de la correspondiente licencia habilitante, otorgada por el Ayuntamiento del municipio en que esté residenciado el vehículo.

Las licencias municipales para la prestación de servicios de transporte urbano en automóviles de turismo corresponderán a una categoría única, denominándose licencia de autotaxi.

2. Para la obtención de la referida licencia municipal será preciso, como regla general, obtener simultáneamente la autorización que habilite para la prestación de servicios interurbanos.

(...).”

Además, el artículo 32 del Decreto 74/2005, de 28 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Servicios de Transporte Público Urbano en Automóviles de Turismo, que desarrolla la citada Ley 20/1998, establece un número mínimo de conductores asalariados en los siguientes términos:

“1. Los titulares de licencias de autotaxi deberán disponer en su plantilla de un número de conductores asalariados al menos igual al de licencias en activo que posean, los cuales habrán de cumplir los siguientes requisitos:

a) Ser titulares del permiso para ejercer la profesión de conductor de vehículo autotaxi.

b) Estar inscritos como conductores y en situación de alta en el régimen de la Seguridad Social de acuerdo con la legislación laboral vigente.

c) Cuantos requisitos sean establecidos por los municipios en la correspondiente Ordenanza, previo informe de las asociaciones representativas de los titulares de licencias de autotaxi y de las centrales sindicales con implantación en su territorio, con sujeción a lo dispuesto en la legislación laboral y de la Seguridad Social.

2. Se podrá computar como conductores al titular de las licencias y sus familiares hasta el segundo grado, siempre que cumplan los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) del punto anterior.

(...)”

Por tanto, en el ejercicio de la actividad del taxi, la normativa reguladora de la Comunidad de Madrid contempla que la adquisición de la licencia habilitante ha de venir acompañada de al menos un conductor asalariado en situación de alta en el régimen de la Seguridad Social de acuerdo con la legislación laboral vigente. No obstante, puede computarse como conductor al propio titular de la licencia o a sus familiares hasta el segundo grado. Por tanto, no es obligatorio que el titular de la licencia ejerza como conductor del vehículo.

En el primer caso, el hecho de que el titular de la licencia de autotaxi disponga de un número de conductores asalariados al menos igual al de licencias en activo que posean, implicará que adquiera la condición de empresario con la obligación contenida en el artículo 29.1.1.º del Real Decreto 84/1996, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, cuando establece con

carácter general la obligatoriedad del empresario de solicitar la afiliación al sistema de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena no afiliados al mismo que hayan de ingresar o ingresen a su servicio, así como de comunicar la iniciación o, en su caso, el cese de la prestación de servicios de los trabajadores en su empresa para que sean dados, respectivamente, de alta o de baja en el Régimen en que figuran incluidos en función de la actividad de aquélla.

Por tanto, ante la posibilidad de que el consultante, como futuro titular de una licencia de taxi, no ejerza como conductor del vehículo adscrito a la actividad, no impedirá considerarle empresario individual, ya que la normativa sectorial exige que deba disponer al menos de un conductor asalariado, para lo cual deberá figurar como empleador y cotizar en el correspondiente régimen de la Seguridad Social.

QUINTO.- En cuanto a los bienes, servicios y derechos afectos a la actividad económica del donatario en los que se debe materializar el importe de la donación, el artículo 29 de la Ley 35/2006, establece que:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.”

Como complemento a esta norma, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, añade que:

- a) No se entenderán afectados aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.
- b) En el caso de los vehículos destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, se entienden afectos en su totalidad al desarrollo de la citada actividad, aunque sean utilizados para necesidades privadas (de forma accesoria y notoriamente irrelevante).

En el ámbito de la Comunidad de Madrid, el Decreto 74/2005, de 28 de julio, regula determinados aspectos como el de la obtención de las licencias municipales de autotaxi, las características de los vehículos afectos a dicha actividad, el taxímetro y el módulo luminoso, las mamparas de seguridad, la regulación de obtención del permiso para ejercer la profesión, estableciendo en su artículo 17.3 que el adquirente de una licencia deberá adscribirla simultáneamente a un vehículo.

Por ello, tanto la adquisición de la licencia municipal que habilita para la realización de servicios de transporte público urbano de viajeros en automóviles de turismo, como la del vehículo adscrito, se considerarán elementos afectos al desarrollo de la actividad, en los términos exigidos en la normativa del IRPF. Dentro del ámbito de la base de reducción prevista en el artículo 22 bis del texto refundido tendrán cabida todos aquellos gastos asociados a la adquisición de la licencia como de acondicionamiento del vehículo.

En cuanto a la forma de acreditación de tales gastos, en caso de ser requerido al respecto, el apartado 4 del artículo 106 de la Ley 58/2003, establece que: “Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

SEXTO.- Por último, para que resulte aplicable la normativa específica de la Comunidad de Madrid debe ser esta comunidad autónoma la competente para la exacción del impuesto. En este sentido, el artículo 55 de la Ley 22/2009, establece en su apartado 3: “Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, (...) se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.”

A este respecto, el artículo 32, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD, indica lo siguiente:

“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:

a) (...)

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario 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 28.1.1.º.b) de esta Ley.”

El indicado artículo 28 establece que 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: (...)

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. (...)

En consecuencia, la competencia de una Comunidad Autónoma para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones va a exigir, como condición “sine qua non”, que el sujeto pasivo sea residente en España. Además, en el caso de que la donación consista en bienes distintos de inmuebles, como es una cantidad de dinero, la competencia de la Comunidad Autónoma va a exigir que el donatario haya tenido la residencia habitual en la misma durante el mayor número de días dentro de los cinco años que finalicen el día anterior a la formalización de la operación.

Por tanto, la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a la Comunidad de Madrid, así como aplicable su normativa, siempre que el donatario haya tenido su residencia habitual en su territorio un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, al día anterior al devengo del impuesto.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.