

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante va a recibir una donación en metálico de su padre para la adquisición de su vivienda habitual.

El donante es residente en la comunidad de Madrid desde hace años y la consultante fue residente desde su nacimiento hasta la finalización de sus estudios, en 2010, año en que se trasladó a trabajar a países extracomunitarios. En junio de 2018, después de regresar a España, se empadronó en Madrid, donde ha residido desde su regreso.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si le resultarán aplicables a la donación proyectada los beneficios fiscales establecidos por la Comunidad de Madrid para las donaciones de padres a hijos.

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.

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. No obstante, esta Comunidad Autónoma carece de competencia para interpretar las disposiciones aprobadas por el Estado en relación con el impuesto o la normativa que resulte de aplicación en función de la competencia territorial.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación tributaria que tendrá carácter vinculante exclusivamente en relación con los aspectos vinculados con la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- Para determinar si procede aplicar o no la normativa de la Comunidad de Madrid en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha de acudirse a lo establecido en los siguientes artículos de la Ley 22/2009.

En primer lugar, el artículo 27, apartado primero, establece que: *“Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán (...) en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. (...)”*

A este respecto, el artículo 32, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 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:

(...)

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.

3. Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

(...)

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 normativa dictada por una Comunidad Autónoma sólo resulta de aplicación en los supuestos en que le es atribuido el rendimiento del tributo cedido, y ello exige, como condición *“sine qua non”*, que el sujeto pasivo sea residente en España. Por otro lado, tratándose de la donación de bienes inmuebles, la aplicación de la normativa de la Comunidad de Madrid va a exigir que los citados inmuebles se encuentren ubicados en su territorio.

Ahora bien, en el caso de que la donación consista en bienes distintos de inmuebles, como por ejemplo, una cantidad de dinero, la aplicación de la normativa de la Comunidad de Madrid 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.

En relación a la exigencia de este requisito de residencia, la Dirección General de Tributos del Ministerio, en su consulta vinculante número V5423-16, de 22 de diciembre de 2016 ha resuelto lo siguiente respecto de quien, residiendo en España, se marcha y regresa en un plazo inferior a cinco años: *“El artículo 28.1.1º b) 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, Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que se considerará que las personas físicas residen de forma habitual en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días “del periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.*

Esta norma, de aplicación a supuestos de donación de dinero como el previsto en el escrito de consulta de resultados de lo dispuesto en el artículo 32.5 de la misma Ley, tiene una finalidad de evitar los traslados ficticios y con motivación fiscal entre Comunidades Autónomas, pero no es de aplicación si la residencia se produjo en el extranjero.

Consiguientemente y para la hipótesis planteada en la consulta, la residencia en la donataria sería la Comunidad de Madrid, aplicándose, además de la normativa estatal respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aquella que hubiera aprobado dicha Comunidad en el ejercicio de sus competencias normativas.”

Por tanto, la regla prevista en el artículo 28.1.1º b) de la Ley 22/2009 debe aplicarse cuando los cambios de residencia se producen entre distintas Comunidades Autónomas, pero no cuando la residencia se ha tenido en el extranjero y la vinculación a una de las Comunidades Autónomas no ofrece dudas por ser esta en la que se haya residido en España el mayor periodo de tiempo durante esos cinco últimos años.

En este sentido, la residencia tanto fuera de España como en la Comunidad de Madrid es una cuestión de hecho que deberá ser objeto de prueba por el consultante. Así, el artículo 105 de la Ley General Tributaria indica en su apartado 1 que *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. La Dirección General de Tributos del Ministerio, en la Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008, establece que la circunstancia de la residencia habitual *“es una cuestión de hecho. Por lo tanto, podrá ser probado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. El hecho de tener o no declarado el domicilio fiscal en Madrid o de estar empadronado en dicho municipio pueden constituir pruebas a favor de la residencia fiscal, y su ausencia, una prueba de lo contrario; pero las circunstancias señaladas no son ni necesarias ni suficientes para acreditar la residencia habitual, que puede acreditarse por otros medios, y que será*

determinada de acuerdo con la valoración conjunta de las pruebas aportadas por los interesados y las practicadas por la Administración”.

Por ello, en el caso de que resulte exigible el cumplimiento del requisito de residencia para determinar la competencia de la Comunidad de Madrid en la exacción del impuesto, deberá acreditarse que ha sido esta Comunidad Autónoma, y no otra, en la que el donatario ha residido un mayor número de días en España, dentro del período de los cinco años inmediatos anteriores a la fecha del devengo de la operación. En esta situación, resultaría aplicable además de la normativa estatal respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aquella que hubiera aprobado dicha Comunidad en el ejercicio de sus competencias normativas.

En relación con la consulta formulada, dado que la contribuyente manifiesta haber regresado a España hace más de 183 días, se considerará residente en España –de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (aprobado por RD 1629/1991, de 8 de noviembre), en relación con el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre)–, por lo que si ésta ha residido exclusivamente en la Comunidad de Madrid desde su vuelta o, habiendo residido en varias comunidades autónomas, lo ha hecho en mayor medida en esta comunidad que en la otra u otras en que hubiera residido, deberá aplicar la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid y podrá aplicar los beneficios fiscales establecidos en dicha normativa a que se refiere el apartado TERCERO. Asimismo, deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas del impuesto (liquidación, presentación y pago del impuesto) ante los órganos de la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid.

Lo anteriormente expuesto hace innecesario acudir a lo previsto en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (añadida por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre), relativa a la “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.”

TERCERO.- Realizadas las precisiones anteriores, ha de indicarse que la Comunidad de Madrid ha establecido diversas reducciones y bonificaciones aplicables en la liquidación del impuesto, dos de las cuales podrían afectar al caso planteado:

I. El artículo 21 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 una reducción sobre la base imponible de adquisiciones *inter vivos* en los siguientes términos:

“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–. Por tanto, quedarían excluidos de dicho beneficio los descendientes por afinidad, como es el caso de hijos o hijas políticos (yernos o nueras).
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.

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 21 bis en el plazo de un año desde la donación. En lo que afecta al caso, a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.
5. En el documento público en que se formalice la donación debe manifestarse el destino de los fondos donados.

II. Por otro lado, en el párrafo primero del apartado 1.º del número 2 del artículo 25 del mismo Texto Refundido se establece una bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria en los siguientes términos:

“1. En las adquisiciones ínter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y 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, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.”

La aplicación de la bonificación exige, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.º del mismo número 2 del artículo 25:

“2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.”

Por tanto, la aplicación de este beneficio fiscal exige también la formalización de la donación en documento público y que, en el caso de que la donación se efectúe en metálico, deba manifestarse en dicho documento público el origen de los fondos donados.

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, respecto a lo informado en el apartado TERCERO, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.