

## **DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS**

Con motivo del fallecimiento del padre de la consultante en 2018, los hijos fueron designados como herederos legales del causante. La madre tiene el usufructo de la herencia.

En el momento de presentar la consulta aún no se ha realizado ante Notario el acto de aceptación de la herencia.

Su padre tenía su residencia habitual y fiscal en Cataluña, mientras que la consultante en Madrid.

Actualmente la consultante tiene una deuda elevada que desea saldar a la mayor brevedad posible y, para ello, se evalúa la posibilidad de que sus hermanos le hagan una donación en el momento de la partición de la herencia por la parte que corresponde a la consultante. Ella renunciaría a cualquier derecho posterior sobre la herencia.

## **CUESTIÓN PLANTEADA**

Si el impuesto sobre las donaciones debe pagarse en Cataluña, residencia de los donantes, o en Madrid, residencia de la persona que va a recibir la donación.

En caso de ser la Comunidad de Madrid la administración competente, se pregunta cuál es la cuantía del impuesto, si existe alguna bonificación entre hermanos por ser la donación a cargo de la herencia.

## **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.

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.** - En primer lugar, ha de indicarse que la aceptación de la herencia está regulada en los artículos 988 a 1034 del Código Civil, en cuyo artículo 990 establece que: “La aceptación o la repudiación de la herencia no podrá hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente”. Únicamente permite aceptarla pura y simplemente, o a beneficio de inventario (artículo 998 del Código Civil).

Además, el artículo 997 establece el carácter irrevocable de la aceptación de la herencia una vez realizada, señalando que: “La aceptación y la repudiación de la herencia, una vez hechas, son irrevocables, y no podrán ser impugnadas sino cuando adoleciesen de algunos de los vicios que anulan el consentimiento, o apareciese un testamento desconocido.”

Por último, el artículo 999 establece que puede ser expresa o tácita:

*“La aceptación pura y simple puede ser expresa o tácita.*

*Expresa es la que se hace en documento público o privado.*

*Tácita es la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.*

*Los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero.”*

De la lectura anterior, se deduce que la aceptación de la herencia no puede hacerse en parte, a plazo ni condicionalmente, y una vez aceptada es irrevocable. Por ello, y dejando al margen de las repercusiones que podría suponer una hipotética aceptación tácita previa de la herencia por parte de la consultante, puesto que la norma civil impide la aceptación parcial de los derechos sobre la herencia, a la hora de dar contestación a la consulta proyectada, se entiende en este caso que habría renunciado a sus derechos hereditarios, al margen de que el resto de herederos decidan realizarle las donaciones oportunas con cargo al caudal hereditario.

Además de lo anterior, la consultante debe tener en cuenta las consecuencias de renunciar a sus derechos hereditarios y los distintos efectos según la forma en que se realice. Así, el artículo 28 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que:

*“1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.*

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.”

**TERCERO.-** Por lo que afecta a la determinación de la Comunidad Autónoma competente en la exacción del impuesto que recae sobre las donaciones proyectadas en favor de la consultante, debe indicarse que en relación con los sujetos pasivos por obligación personal (es decir, aquellos residentes en España), el artículo 55 de la Ley 22/2009, establece en su apartado 3 lo siguiente: “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.(...)”

El artículo 27 establece en su apartado número 1 que: “Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, 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.

(...)

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, cuando la donación sea de 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. En el caso de que la donación consista en bienes inmuebles, la Comunidad Autónoma competente será aquella donde se ubiquen.

Únicamente se considerará residente en una Comunidad Autónoma en aquella en la que el sujeto pasivo haya tenido su residencia habitual un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, al día anterior al devengo del impuesto y mantenga la condición de residente en España en el momento de la donación.

Si de acuerdo con los puntos de conexión indicados, resulta competente la Comunidad de Madrid, corresponderá a esta Comunidad Autónoma la gestión y liquidación del impuesto, así como aplicable su normativa en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, debe añadirse a lo anterior que el artículo 32.3 de la Ley 22/2009 establece que: *“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.”*

**CUARTO.** - Dentro del ámbito de la Comunidad de Madrid, el artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de los tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, establece una bonificación sobre las adquisiciones inter vivos en los siguientes términos:

*“2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:*

*1. En las adquisiciones inter 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.*

*Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del donante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 15 por ciento, los de segundo grado, y del 10 por ciento, los de tercer grado, de la cuota tributaria derivada de las mismas*

*adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.*

*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 citada norma contempla la aplicación de distintas bonificaciones sobre la cuota tributaria derivada de la donación en función del grado de parentesco. En el caso de donaciones entre hermanos, la bonificación es del 15 por ciento, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1. 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.

2. En el caso de que el objeto de la donación consista en metálico o en depósitos en cuenta corriente o de ahorro, ha de manifestarse en el documento público de formalización de la transmisión el origen de los fondos.

En el caso de que la donación se destinara por la donataria a una serie de fines concretos, podría resultar aplicable una reducción del cien por cien sobre la donación recibida, prevista en el artículo 22 bis del mismo Texto Refundido, que reproducimos a continuación:

*“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.”*

Por último, debe indicarse que el hecho de que la donación se realice con cargo a bienes y derechos de la herencia no altera las conclusiones anteriores, al tratarse de hechos imponible distintos; de una parte, las adquisiciones «mortis causa», en las que los sujetos pasivos serán los causahabientes, y de otra, las donaciones, en las que el sujeto pasivo es el donatario o el favorecido por ellas.

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.