

Referencia: **CTE 09-23/S**

## DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consulta se refiere a la aplicación de la bonificación del 99 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecida por la Comunidad de Madrid.

Los padres de la consultante residen en la Comunidad de Madrid y quieren donarle dinero en metálico. La consultante trabaja desde el año 2008 como agente contratado por una agencia de la Unión Europea la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas, con sede en Helsinki, Finlandia. Por ello, le resulta de aplicación el Protocolo sobre los Privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas. Madrid es su ciudad de origen y donde tenía su residencia en el momento de entrar al servicio de las Comunidades Europeas. De acuerdo con el artículo 13 del citado protocolo, su domicilio fiscal continúa estando localizado en España. La Agencia Tributaria certifica este hecho adjunto certificado.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Información sobre las deducciones y bonificaciones aplicables sobre la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la situación descrita.

## 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 para evacuar consultas tributarias vinculantes, 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.

**SEGUNDO.-** En relación a la cuestión previa de la residencia en la Comunidad Madrid, este Centro debe remitirse a lo ya resuelto en anteriores ocasiones por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública respecto del personal acogido al Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Comunidades Europeas. Así, la consulta vinculante número V1287-22, de 7 de junio de 2022 señala lo siguiente:

*“La adquisición de bienes por donación constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD– regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD–, en los términos previstos en el artículo 3.1.b):*

*“Artículo 3. Hecho imponible.*

*1. Constituye el hecho imponible:*

*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos». (...)”*

*El obligado tributario al pago del ISD está regulado en los artículos 5 a 7 de la LISD en los siguientes términos:*

*“Artículo 5. Sujetos pasivos.*

*Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:*

*b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas. (...)”*

*“Artículo 6. Obligación personal.*

*1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.*

*2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*(...)”.*

*Por su parte, el artículo 9 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF establece:*

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*



*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

*Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos.*

*No obstante, el artículo 5 de la LIRPF dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española".*

*Al respecto, en el caso consultado ha de tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y e inmunidades de la Unión Europea, el cual, dentro del capítulo V relativo a funcionarios y agentes de la Unión, establece lo siguiente:*

*“A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de la Unión. Esta medida se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.*

*(...)”.*

*Por su parte, el artículo 21 del citado Protocolo dispone que “el presente Protocolo se aplicará igualmente al Banco Europeo de Inversiones, a los miembros de sus órganos, a su personal y a los representantes de los Estados miembros que participen en sus trabajos, sin perjuicio del Protocolo sobre los Estatutos del Banco Europeo de Inversiones”.*

*Para la determinación de la Administración tributaria competente, debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 32 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 (BOE de 19 de diciembre de 2009).*

*“Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*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:

(...)

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 28.1.1º.b) de esta Ley.”

Por su parte el artículo 28.1.1º.b) al que se remite el precepto anterior establece:

“Artículo 28. Residencia habitual de las personas físicas.

1. A efectos de lo dispuesto en este Título, 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.”

De acuerdo con los preceptos anteriores, procede contestar del siguiente modo:

En primer lugar, en el presente caso, de acuerdo con la información facilitada por la consultante en el escrito de consulta, a pesar de residir actualmente en Luxemburgo, es residente fiscal en España por ser trabajadora del Banco Europeo de Inversión (BEI). Aunque la consultante no manifiesta el motivo, parece que el mantenimiento de su residencia fiscal en España se debe a la aplicación de los artículos 13 y 21 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea.

Al ser residente fiscal en España, conforme a lo previsto en los artículos 5 y 6 de la LISD, la consultante quedará obligada al pago del ISD por obligación personal por la adquisición de bienes por donación, como consecuencia de la donación de dinero que tiene previsto recibir de sus padres, ya que el apartado 2 del artículo 6 de la LISD se remite a las normas del IRPF para determinar la residencia habitual de los contribuyentes. De acuerdo con lo manifestado por este centro directivo, entre otras, en la consulta vinculante V0427-21, de 1 de marzo de 2021, esta remisión debe entenderse realizada a la totalidad de las normas que rigen a efectos del IRPF y, por lo tanto, no solo a la normativa interna, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento de desarrollo, sino a toda la normativa relativa al IRPF. Por lo tanto, en el supuesto planteado, si a efectos del IRPF la consultante es residente fiscal en España como consecuencia de la aplicación del Protocolo y que, por lo tanto, es contribuyente por IRPF, la consultante también será residente en España a efectos del ISD, y, por lo tanto, estará sujeta por obligación personal de contribuir por este impuesto, en los términos previstos en el artículo 6 de la LISD.

Para la determinación de la Administración competente para la exacción del ISD la ley 22/2009 en sus artículos 28 y 32 regula un procedimiento con dos pasos. En primer lugar, determinación de si el rendimiento corresponde a la Administración General del Estado o a alguna Comunidad Autónoma y, en segundo lugar, determinación, en su caso, de cuál es la Comunidad Autónoma a la que le corresponde.

Así, el primer paso en cuanto a las donaciones de bienes y derechos que no sean bienes inmuebles se regula en los apartados 1 y 2.c) del artículo 32, anteriormente transcrito, conforme

*al cual, el rendimiento del ISD que se ha cedido a las Comunidades Autónomas es el que se produzca en su territorio y –precisa el precepto– se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el de los sujetos pasivos residentes en España. De acuerdo con este postulado, no se ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en España.*

*Ahora, si el rendimiento corresponde a una Comunidad Autónoma, se debe dar el segundo paso, pues falta por determinar la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto, cuestión que, en el presente caso, viene determinada en el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009 transcrito anteriormente: será competente la Comunidad Autónoma en la que, a la fecha del devengo del impuesto, el donatario tenga su residencia habitual. Ahora bien, este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 28.1.1º.b), que dispone que las personas físicas residentes en territorio español se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en el que permanezcan un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior del devengo.*

*En el presente caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Protocolo, las personas a las que les sea de aplicación mantienen el domicilio fiscal que tuvieran en el momento de entrar al servicio de la Unión –o como en el presente caso, por aplicación del artículo 21, al servicio del BEI–, siempre que este último domicilio se encuentre en un país miembro de la Unión. Por lo tanto, suponiendo que la consultante mantiene la residencia fiscal en España por aplicación de este Protocolo, habrá que estar a la residencia habitual de la misma en el momento de entrar al servicio del BEI para determinar la Comunidad Autónoma competente para la exacción del tributo, siendo esta aquella en la que la consultante en dicho momento hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, de acuerdo con lo previsto en los artículos 32.2c) y 28.1.1ºb) de la Ley 22/2009.”*

En consecuencia, una trabajadora española contratada como agente por una agencia de la Unión Europea como la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas, con sede en Helsinki, Finlandia, y residente en aquella ciudad, mantendría su residencia fiscal en España por aplicación del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la UE.

Para que la Comunidad de Madrid sea la Administración competente de la exacción del impuesto derivado de la donación y resulte de aplicación su normativa autonómica, hay que acudir a la siguiente normativa:

*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, en el caso de la donación de un bien inmueble, la competencia de la Comunidad Autónoma corresponderá a aquella en la que se ubique el inmueble y, por tanto, será su normativa vigente en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la aplicable a la operación. Si la donación recae sobre bienes distintos de inmuebles, se deberá tener en cuenta aquella Comunidad Autónoma en la que el sujeto pasivo haya permanecido un mayor número de días en los 5 años inmediatos anteriores. En el presente caso, esta regla debe complementarse con el artículo 21 del mencionado Protocolo, en función del cual, se tendrá en cuenta la residencia habitual que tuviera el sujeto pasivo al momento de entrar al servicio de la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas.

**TERCERO.-** 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.*

(...)

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.”*

De acuerdo con el precepto transcrito, para que sea de aplicación la bonificación del 99 por ciento, han de concurrir en la donación las siguientes circunstancias:

1. Ha de efectuarse a sujetos pasivos incluidos dentro de los Grupos I y II que establece la Ley 29/1987, es decir, hijos y descendientes, cónyuge, padres y ascendientes.

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. Y, en tercer lugar, y para el caso de que el objeto de la donación consista en metálico o en depósitos en cuenta corriente o de ahorro, se manifieste en el documento público de formalización de la transmisión el origen de los fondos.

Por su parte, el artículo 22 bis del mismo Texto Refundido, establece una reducción de la base imponible de adquisiciones inter vivos con el siguiente contenido:

*“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–.

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 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.



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.