

Referencia: **CTE 12-24/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante, de nacionalidad española, fue residente fiscal en Italia hasta agosto de 2021, momento en el que trasladó su domicilio habitual a Alcobendas junto con sus hijas menores, residiendo en dicha localidad mediante contrato de arrendamiento de vivienda de fecha 01/09/2021, inscripción en el padrón desde 21/09/2021 en la misma vivienda, con contrato de trabajo desde 15/10/2021 y escolarizando a sus descendientes hasta julio de 2023, fecha en la que se traslada a la casa materna en la localidad de Marbella.

El padre de la consultante, entonces con residencia habitual en el País Vasco, decidió donar a ésta el dinero suficiente para adquirir vivienda habitual y hacer frente a los gastos que de ello se deriva (notaría, impuestos, registro, etc.), lo que hizo de julio a noviembre de 2023, mediante el pago desde su propia cuenta corriente del precio y demás conceptos relacionados. Ello permitió que el pasado 11/08/2023, la consultante adquiriese en Andalucía en concreto, Marbella, la que constituye su vivienda habitual.

CUESTIONES PLANTEADAS

A la fecha actual, no se ha formalizado aún en documento público las donaciones de dinero antes referidas, lo que se pretende hacer ahora, por lo que se plantean las siguientes consultas:

1. Comunidad Autónoma competente -Comunidad de Madrid o la Comunidad de Andalucía-, donde la consultante ha de declarar el Impuesto sobre Donaciones en virtud al tiempo de permanencia detallado.
2. En caso de ser competente la Comunidad de Madrid, si el hecho de formalizar en escritura pública la donación de dinero con posterioridad a la adquisición de la vivienda habitual, así como el hecho de que ésta radique en otra Comunidad Autónoma distinta, como es el caso, impide la aplicación de la reducción prevista en el art. 22 bis.2 del Decreto Legislativo 1/2010 de 21 de octubre, y/o la bonificación que se recoge en el art. 25.2 del mismo texto legal.

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 con carácter vinculante.

SEGUNDO.- 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 diferenciar entre sujetos pasivos residentes y no residentes en territorio español.

En este caso, siempre que se trate de un residente en territorio español en el momento de efectuarse la operación, 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 en el momento de efectuarse la operación. Además, en el caso de la donación de 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.

En este caso, se afirma que el donatario se habría trasladado a España en agosto de 2021 desde su anterior lugar de residencia en Italia y habría residido en el ámbito de la Comunidad de Madrid hasta julio de 2023, fecha en la que se traslada a Marbella. A tal efecto, ha de citarse la Consulta Vinculante número V1200-12, de 31 de mayo de 2012, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que señala lo siguiente: “de acuerdo con lo previsto en los apartados 2.c) y 5 del 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, en el caso de donación de bienes y derechos el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende producido en el territorio de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del donatario a la fecha del devengo, aplicándose la normativa de aquella Comunidad Autónoma en la que, de conformidad con el artículo 28.1.1º b) de la Ley 22/2009, el donatario hubiese permanecido no la totalidad sino el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

Se trata de una cuestión fáctica que, como ha señalado este Centro Directivo, responde a la finalidad de evitar cambios de residencia entre Comunidades Autónomas que responden a motivaciones fiscales y que manifiestan la ausencia de vinculación con una de ellas determinada. (...)

Por tanto, siempre que el donatario haya tenido como residencia habitual en España la Comunidad de Madrid 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, la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a la Comunidad de Madrid, así como aplicable su normativa.

Respecto a la forma de acreditar la residencia, se trata de una cuestión de hecho que deberá ser objeto de prueba por el donatario en el correspondiente procedimiento tributario, conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre. El señalado artículo 106 establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. En todo caso, su valoración no es competencia de este Centro Directivo sino de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

A tal efecto, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública 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”*. (Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008).

TERCERO.- 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 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.

(..)

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–. Este requisito se cumpliría siempre que exista la preceptiva relación de parentesco entre donante y donatario.

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 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 del sujeto pasivo, sin establecerse como requisito adicional que la misma deba ubicarse en la Comunidad de Madrid.

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

Por lo que afecta al caso planteado, la norma exige expresamente que el importe de la donación en metálico se invierta en la adquisición de una vivienda habitual en el plazo de un año desde que se produce el devengo de la operación, por lo que únicamente gozarán de la aplicación de la reducción las cantidades que se destinen a la adquisición de la vivienda dentro del año desde que se produzca la donación.

En el supuesto de haber obtenido financiación ajena, la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1989 permite equiparar los pagos efectuados para amortizar un préstamo hipotecario con la compraventa a plazos de una vivienda. Por tanto, en la medida en que el consultante demuestre por cualquier medio admitido en Derecho que la financiación ajena recibida tiene como único objetivo cubrir la adquisición de la vivienda adquirida, y el importe de la donación recibida se destina, en el plazo de un año desde el devengo de la misma, al pago de las distintas cuotas de amortización, permitirá entender cumplido el requisito de inversión de los fondos recibidos en la adquisición de la vivienda habitual.

Cualquier otro concepto ajeno al pago de la adquisición de la vivienda habitual, como pudieran ser los gastos que genere la solicitud y concesión de la hipoteca, quedarán excluidos de la base de la reducción del 100 por cien regulada en el artículo 22 bis del Texto Refundido. Así, la extensión de la reducción a otras cantidades supondría la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, lo que conculcaría el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que determina que *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

Al margen de la citada reducción, el artículo 25, en su apartado 2, establece una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria en las donaciones entre padres e hijos en el siguiente sentido:

“2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:

1.º *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.º *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.”*

CUARTO.- En relación a la repercusión ocasionada por haber realizado las transferencias con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública, este Centro únicamente puede remitirse a lo que establece la normativa civil sobre el momento en que se entiende perfeccionada la donación, puesto que es en ese momento cuando se produce el devengo del impuesto. Es en este momento, y no antes ni después, en el que deberán apreciarse si concurren los requisitos exigidos para la aplicación de la bonificación, entre ellos, el del otorgamiento de la operación en documento público. Así lo señala el artículo 21 de la Ley 58/2003 cuando dice que: *“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”*

Para determinar el momento del devengo del impuesto, debemos acudir a su normativa reguladora, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su artículo 24.2 dispone que: *“En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.”*, lo que a su vez remite para el presente caso a lo que establece el Código Civil, cuyo artículo 623 dispone que *“La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.”* También el artículo 632 establece que *“La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación.”*

De tales preceptos cabe inferir lo siguiente:

a) Si una donación es otorgada en documento, debe constar en el mismo la aceptación por parte del donatario para que llegue a perfeccionarse. En otro caso, su perfección no concluye sino hasta la constancia de la aceptación en la misma forma.

b) Por el contrario, en el caso de no constar en documento alguno la donación la perfección de la misma requiere la entrega y aceptación simultánea del metálico.

A tal efecto, el Tribunal Supremo, en su sentencia número 1625/2020, de 30 de noviembre de 2020, rec. n.º 4467/2018, ha resuelto que el cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias

bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.

Por tanto, en base a lo expuesto, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori sobre los efectos concretos que el otorgamiento de la escritura pública con posterioridad a la realización de las transferencias pueda tener en relación a la aplicación de los beneficios fiscales asociados a las donaciones entre padres e hijos, puesto que su valoración y calificación corresponde a los órganos de gestión e inspección tributaria. Ello dependerá de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes, así como de los términos en que sea redactada la escritura pública.

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.