

Referencia: **CTE 24-25/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante está empadronada en Madrid desde hace 7 años. Sus padres, casados en sociedad de gananciales, quieren hacerle una donación de dinero mediante documento notarial para ayudarle en la futura compra de su primera vivienda. Dice que la donación de dinero para adquisición de la vivienda habitual estaría exenta de tributación.

CUESTIÓN PLANTEADA

- 1 - En caso de no encontrar una vivienda en el plazo de un año en la comunidad de Madrid, y se trasladase a otra Comunidad Autónoma para trabajar y comprara su vivienda habitual en dicha Comunidad, si se mantendría la exención de tributación.
- 2 - En el caso previo hipotético de traslado a otra Comunidad Autónoma, si tendría que hacer la liquidación del impuesto en cuanto se trasladara pagando los intereses de demora.
- 3 - Si la cantidad donada por ambos padres superase los 250.000 euros, si el exceso tributaría el 1% desde el momento en que recibiera la donación?
- 4 - Si tendría que hacer dos liquidaciones, una por cada padre/donante, o una sola.

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”*.

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.- El día 1 de julio de 2025 entró en vigor la Ley 2/2025, de 25 de junio, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes incluidos en el Grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y simplificar los requisitos de acceso a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Donaciones. Con su entrada en vigor, la redacción actual de la reducción de la base imponible de adquisiciones inter vivos contemplada en el artículo 22 bis es la siguiente:

“1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente apartado y en los dos siguientes, 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 100 por cien 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 forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

2. La reducción prevista en el apartado anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico 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:

a) 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 Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

b) 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.

c) La adquisición bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o de un negocio profesional del donatario.

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

Será requisito necesario para la aplicación de esta reducción que la donación se formalice en documento público cuando su base imponible sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo.

En los supuestos de elevación a público de documentos privados que documenten la donación no será aplicable la reducción cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración.

4. 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 concurran 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.

La reducción será aplicable, exclusivamente, sobre la parte 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."

La novedad con respecto a la redacción anterior consiste en que, para aplicar la reducción, no será necesario formalizar la donación en documento público cuando la base imponible de la operación no sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. Ahora bien, sigue manteniéndose el requisito de hacer constar en el documento que recoja la donación la manifestación de destinar el importe recibido a los fines indicados en el apartado 2 del artículo 22 bis. Es por ello, que la donación deberá estar documentada para acceder a la reducción del 100 por cien.

Por otra parte, para el cómputo de los 10.000 euros, deberán tenerse en cuenta todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo de cada una de las donaciones.

Además, el artículo 30.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto.

En este caso, a pesar del régimen matrimonial de los donantes, nos encontramos con dos donaciones diferentes, por lo que, tanto el límite de los 10.000 euros como el de los 250.000 euros están referidos a cada uno de los donantes respecto al donatario.

No obstante, al superar el umbral de los 10.000 euros que establece el artículo 22 bis, será requisito necesario para la aplicación de la reducción que la donación se formalice en documento público. En el hipotético caso de reflejar la operación en documento privado, para acceder a dicha reducción, la elevación a público deberá realizarse antes de la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración de la operación, es decir, en los treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto de

la donación y que determina el devengo del impuesto. (artículos 38 y 67.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre).

A tal efecto, entran dentro del ámbito de aplicación de la reducción, tanto las donaciones que consistan en la entrega física del dinero, como aquellas otras que recaigan sobre el mismo objeto pero que se materialicen a través de otras fórmulas, como las transferencias bancarias, e incluso, el uso del cheque bancario, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el Código Civil para calificar la operación como donación, que es aquel acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. (artículo 618 y siguientes del Código Civil).

TERCERO.- En el caso planteado, respecto al requisito establecido de destinar el importe recibido por el donatario a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual, en el plazo de un año desde que se produzca el devengo de la donación, debe señalarse que únicamente gozarán de la aplicación de la reducción aquellas cantidades que se destinen a satisfacer el importe real de adquisición de la vivienda, más los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición, tales como impuestos directos e indirectos, registro, notario, etc., dentro del año desde que se produzca la donación.

Dentro de dicho concepto, podrán incluirse aquellas cantidades destinadas a la reserva de la vivienda mediante contrato de arras, las cantidades destinadas a satisfacer los honorarios de intermediarios inmobiliarios de la operación de compraventa, así como las cantidades transferidas al vendedor del inmueble en concepto de depósito para ser descontadas posteriormente del precio total del inmueble, como indica el consultante en su consulta. Cualquier concepto ajeno al pago de la adquisición de la vivienda habitual, como pudieran ser los gastos que se hubieran generado por la solicitud y concesión de la financiación ajena, quedarán excluidos de la base de la reducción del 100 por cien regulada en el artículo 22 bis del texto refundido.

El artículo 22 bis no establece mención alguna al lugar donde debe estar ubicada el inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual del donatario. En todo caso, lo que sí contempla es que en el caso en que las cantidades donadas no se materialicen en la adquisición de dicha vivienda en el plazo de un año desde el devengo de la donación, el donatario deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Como se ha indicado, el donatario deberá efectuar tantas autoliquidaciones como donantes intervengan en la operación, circunstancia que no se ve alterada por el hecho de que, en este caso, se trate de los padres del donatario casados bajo el régimen de la sociedad de gananciales. Así lo estableció el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de febrero de 2009, rec. n.º 4/2007:

“La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes: los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad

ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.”

En el caso de que el importe individual entregado por cada uno de los donantes al donatario superara el importe de los 250.000 euros, el exceso quedaría excluido de la aplicación de reducción del 100 por ciento previsto en el artículo 22 bis del texto refundido. Además, debe reiterarse que para el cómputo de dicho importe se tendrán en cuenta 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 dicho precepto, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

CUARTO.- Por último, 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.

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).

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.



**Comunidad
de Madrid**

Dirección General de Tributos
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,
HACIENDA Y EMPLEO

CTE 24-25/S

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.