

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante está empadronado desde el día 3 de febrero de 2020 sin solución de continuidad en la ciudad de Madrid. Para acreditar dicha información aporta certificado de empadronamiento así como presentación telemática ante la Agencia Tributaria de domicilio en Madrid con fecha de 17 de febrero de 2020. Con posterioridad ha cambiado de domicilio pero dentro de Madrid.

Antes de trasladarse a Madrid, el consultante había residido toda su vida en Logroño, salvo un período de 13 meses en los que residió en Lisboa, con domicilio fiscal portugués. Se aporta documento de inscripción provisional de documento fiscal portugués con fecha de 15 de noviembre de 2018 (el definitivo es de fecha 14 de diciembre de 2018). Dicha residencia fiscal concluyó el 1 de enero de 2020.

Según la certificación del Consulado de España en Lisboa, su residencia en Portugal se alargó desde el día 14 de enero de 2019 hasta el día 16 de diciembre de 2019.

A partir del día 1 de enero de 2020 hasta el día 2 de febrero de 2020 ha residido en Logroño.

Sus padres, residentes en Logroño, desean realizarle una donación de 200.000 euros en metálico que irían destinados a la compra de una vivienda en Madrid, y sería adquirida para su sociedad de gananciales y pagada en parte con dicho importe. El resto del precio de compra que no alcance la donación sería satisfecho con otras cantidades provenientes de cuentas bancarias a nombre del consultante como de su esposa.

La esposa posiblemente solicite una hipoteca para pagar una parte del precio.

La vivienda adquirida no sería la primera vivienda puesto que ya dispone de otra en pleno dominio en Logroño, que forma parte de su sociedad de gananciales. Esa vivienda fue su residencia habitual hasta que se trasladó a Madrid.

Sin embargo, la nueva vivienda que se pretende adquirir sería la residencia habitual desde el momento de la compra y eventual rehabilitación.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si es considerado residencia fiscal en la Comunidad de Madrid a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la aplicación de la bonificación del 99 por ciento sobre la cuota derivada de la donación.

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.

SEGUNDO. - 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 de padres a hijos, la bonificación es del 99 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 el donatario a la adquisición de su vivienda habitual –al margen y con independencia de que con anterioridad hubiera dispuesto de otra vivienda habitual–, podría resultar aplicable una reducción del 100 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.

(...)

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 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.”

TERCERO. - Ahora bien, en este caso, resulta imprescindible determinar si la normativa autonómica citada resulta de aplicación al donatario de la operación como sujeto pasivo del impuesto.

En este sentido, en relación con los sujetos pasivos por obligación personal (residentes en España), para que resulte aplicable la normativa específica de la Comunidad de Madrid debe ser esta Comunidad Autónoma la competente para la exacción del impuesto. Así, el artículo 55 de la Ley 22/2009, establece en su apartado 3: *“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.

(...).

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.”

En relación a este precepto, la Dirección General de Tributos del Ministerio ya estableció en su consulta vinculante número V5423-16, de 22 de diciembre de 2016 que: *“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.”* Por tanto, el período justificado de permanencia en el extranjero deberá excluirse del cómputo de los cinco años anteriores al devengo de la operación.

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 del devengo del impuesto. Además, en el caso de la donación de una cantidad de dinero, la competencia de la Comunidad Autónoma va a exigir que sea esta en la que el donatario haya tenido su residencia habitual en España durante el mayor número de días dentro de los cinco años que finalicen el día anterior a la formalización de la operación.

Por tanto, siempre que haya sido la Comunidad De Madrid en la que el donatario haya tenido su residencia habitual en España 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 esta Comunidad Autónoma, así como aplicable su normativa.

En este sentido, ha de indicarse que la determinación de la residencia habitual del sujeto pasivo no es una cuestión interpretable, sino de hecho. 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 ha señalado en la Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008 que: *“La circunstancia de ser o no residente habitual en España 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 la medida en que el sujeto pasivo pueda demostrar, mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que ha tenido su residencia habitual en España en la Comunidad de Madrid un mayor número de días durante los cinco años anteriores al devengo del impuesto, podrá aplicarse a la operación descrita la bonificación y, en su caso, reducción, establecidas por esta comunidad autónoma.

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.