

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V1255-19

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 03/06/2019

NORMATIVA Ley 22/2009 arts. 28 y 32. Ley 29/1987 arts. 3-1-b), 5-b), 9-b) y 24-2. Ley 35/2009 art. 9

DESCRIPCION-HECHOS La madre de la consultante, residente en Madrid, desea hacer a su hija una donación de dinero en 2019. La consultante ha residido en México DF, por motivos laborales, desde 2011 hasta mayo de 2018. En esta fecha trasladó su residencia permanente y la de toda su familia a Madrid, donde reside actualmente.

CUESTION-PLANTEADA Si la donación debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, aunque la donataria no hubiera residido en Esta Comunidad Autónoma durante el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo del impuesto.

CONTESTACION-COMPLETA En relación con el asunto de referencia y por lo que respecta a las cuestiones de la competencia de esta Subdirección General, se informa lo siguiente:

La donación de dinero constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos previstos en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD–, que establece lo siguiente:

“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 sujeto pasivo será la consultante en tanto que es la donataria, como establece el artículo 5.b) de la LISD:

“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.”

Constituyendo la base imponible el importe de dinero donado por su madre, de acuerdo con el artículo 9.b) de la LISD–, que dispone lo siguiente:

“Artículo 9. Base imponible.

Constituye la base imponible del Impuesto:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Se plantea la cuestión de la normativa estatal o autonómica que resulta de aplicación teniendo en cuenta que la consultante residió desde 2011 hasta mayo de 2018 en México DF (México). En esta fecha trasladó su residencia a Madrid (España), donde reside actualmente.

En cuanto a las llamadas Comunidades Autónomas de régimen común (todas salvo las del País Vasco y Navarra), la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se encuentra regulada en 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). En concreto en sus artículos 28 y 32, que regulan 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 adquisiciones “mortis causa” se refiere se regula en el artículo 32 de la Ley 22/2009, que establece la regla general de delimitación en sus apartados 1 y 2.c), al disponer lo siguiente:

“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.”

Conforme al precepto transcrito, 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.

Por tanto, el primer requisito para que el rendimiento del impuesto corresponda a una Comunidad Autónoma es que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España; a sensu contrario, el rendimiento de los sujetos pasivos no residentes siempre corresponderá a la Administración General del Estado.

En cuanto al concepto de residencia, el artículo 6 de la LISD dispone lo siguiente en sus apartados 1 y 2:

“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.”

A este respecto, 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 de 2006) regula la residencia en su artículo en estos términos:

“Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

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.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”

De acuerdo con el precepto transcrito, como regla general, tendrán la condición de residentes aquellas personas que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, circunstancia que se daba en la consultante, quien reside en España desde mayo de 2018 hasta la actualidad.

Pero este primer requisito no es suficiente, porque el precepto transcrito exige otro más: que se produzca el punto de conexión. Y en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el punto de conexión es que, en la fecha de devengo del impuesto, el donatario tuviera su residencia habitual en una Comunidad Autónoma –artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009–. Por lo tanto, los requisitos para que el rendimiento del ISD de una adquisición lucrativa “inter vivos” corresponda a una Comunidad Autónoma son los dos siguientes:

Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España.

Que, a la fecha del devengo del impuesto, el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

Cumplidos estos dos requisitos, el rendimiento del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –siempre– y no al Estado. 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 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 lo siguiente:

“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.

(...)

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

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

De acuerdo con este último precepto, el donatario que hubiera sido residente en España se considerará que lo fue en aquella Comunidad Autónoma en la que permaneció más tiempo en los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de devengo, esto es, la fecha en la que se perfeccione la donación, de acuerdo con el artículo 24.2 de la LISD, que establece lo siguiente:

“Artículo 24. Devengo.

(...)

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.”

A este respecto, cabe precisar que una vez que se ha determinado que el donatario es residente en España, ya solo cabe determinar si debe considerársele residente en una Comunidad Autónoma; y lo será en aquella en la que haya permanecido mayor número de días de los últimos cinco años. Quiere ello decir que no es necesario que haya estado la mitad más uno de los días de los últimos cinco años, sino que es suficiente que no haya otra Comunidad Autónoma en la que hubiera permanecido más días (y, por ello, tampoco tiene por qué ser la Comunidad Autónoma en que tuvo su última residencia). Corolario de lo anterior es que solo deben tenerse en cuenta ya los días en que permaneció en España, pues los días pasados en el extranjero no computarán, ya que durante ese período no estuvo en ninguna Comunidad Autónoma.

Por último, en cuanto a la normativa aplicable, el artículo 32.5 de la Ley 22/2009 establece la siguiente regla:

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

(...)

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.”

Conforme a lo anteriormente expuesto, podemos concluir en contestación a la consulta planteada que, en tanto que la consultante –donataria– es residente en Madrid (España), la exacción del ISD corresponde a la Comunidad Autónoma de Madrid, y ello porque concurren los dos requisitos señalados anteriormente:

Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España.

Que, a la fecha del devengo del impuesto, el donatario ha residido en Madrid mayor número de días de los que ha residido en España en los últimos cinco años.

Por último, cabe indicar que, en la liquidación del impuesto, además de la normativa general del impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y normativa de desarrollo), resultará de aplicación la normativa que, en uso de la facultad atribuida a las Comunidades Autónomas por el artículo 48 de la Ley 22/2009, haya aprobado la Comunidad Autónoma de Madrid.

CONCLUSIONES:

Primera: Salvo que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponda a las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra, conforme a las normas de delimitación de competencias con dichas Comunidades Autónomas (Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), la exacción del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –de las llamadas de régimen común– cuando se cumplan dos requisitos: Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España, y que, a la fecha del devengo del impuesto –el día en que se cause el contrato–, el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

Segunda: En ese caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que el donatario haya permanecido mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores. No es necesario que haya estado la mitad más uno de los días de los últimos cinco años, sino que es suficiente que no haya otra Comunidad Autónoma en la que hubiera permanecido más días (solo deben tenerse en cuenta ya los días en que permaneció en España, pues los días pasados en el extranjero no computarán).

Tercera: Por lo tanto, si la consultante y donataria es residente en España en la fecha en que se perfeccione la donación –momento del devengo del impuesto– y esta residió en la Comunidad Autónoma de Madrid desde su llegada a España hasta la aceptación de la donación (desde mayo de 2018 hasta la actualidad), el rendimiento del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma de Madrid.

Cuarta: Correspondiendo la exacción del impuesto a la Comunidad Autónoma de Madrid, en la liquidación del impuesto, además de la normativa general del impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y normativa de desarrollo), resultará de aplicación la normativa que haya aprobado la Comunidad Autónoma de Madrid.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.