CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 79 (29/12/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Arts. 9 y 26 ter Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante expresa que la deducción de la parte autonómica de la cuota en el IRPF, prevista en el artículo 9 del Texto Refundido de Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, exige el cumplimiento de varios requisitos entre los que se encuentran los recogidos en el artículo 26 ter del mismo cuerpo normativo, para la reducción de la base imponible por la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Uno de los requisitos para la reducción por la donación es que la misma se formalice en escritura pública "*debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual*".

En virtud de lo anterior se consulta, si es posible practicar la deducción en el IRPF si falta la referencia en la escritura pública de dicho destino.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Si no consta en la escritura pública de donación de una cantidad en metálico, que tiene como fin la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en Canarias, el donante no puede aplicar la deducción en la parte autonómica de la cuota del IRPF.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por , este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) 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 (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante expresa que la deducción de la parte autonómica de la cuota en el IRPF, prevista en el artículo 9 del Texto Refundido de Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, exige el cumplimiento de varios requisitos entre los que se encuentran los recogidos en el artículo 26 ter del mismo cuerpo normativo, para la reducción de la base imponible por la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Uno de los requisitos para la reducción por la donación es que la misma se formalice en escritura pública "*debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual*".

En virtud de lo anterior se consulta, si es posible practicar la deducción en el IRPF si falta la referencia en la escritura pública de dicho destino.

SEGUNDO.- En virtud del principio de corresponsabilidad fiscal, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para crear deducciones propias en la parte autonómica de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, y en el artículo 13 de su predecesora, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

> *"Artículo 46. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
>
> *1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*
>
> (…)
>
> *c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:*

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

En el ejercicio de estas competencias, la Comunidad Autónoma de Canarias ha creado desde hace años, varias deducciones propias, independientes y acumulables, en su caso, a las estatales. Así, la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias, fue la norma que estableció las primeras deducciones, siendo seguida de muchas otras; la existencia de varias disposiciones reguladoras de las mismas, justificó que, para una mayor seguridad jurídica, fueran refundidas en un mismo cuerpo normativo: el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido). No obstante lo cual, se han seguido creando deducciones y modificando las existentes, a lo largo de estos años, pero todas están incluidas en dicho texto.

La deducción por donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual, fue creada por la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, cuando los donatarios fueran menores de 30 años, siendo modificada posteriormente por la Ley 9/2005, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2006, para ampliar la edad a menores de 35 años. Su actual redacción está recogida en el artículo 9 del Texto Refundido:

"Artículo 9. Deducción por donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.

1. Los contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias que realicen una donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años, con destino a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las Islas Canarias, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 1 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 240 euros por cada donatario.

Cuando las donaciones a las que se refiere el párrafo anterior tengan como destinatarios a descendientes o adoptados legalmente reconocidos como personas con discapacidad, con un grado igual o superior al 33 por 100, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 2 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 480 euros por cada donatario, y si el grado de minusvalía fuese igual o superior al 65 por 100 podrán deducir el 3 por 100 con un límite de 720 euros.

Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse los requisitos previstos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en las Islas Canarias, y por vivienda habitual se considerará la que, a tales efectos, se entiende en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a la adquisición la construcción de la misma, pero no su ampliación.

Asimismo será de aplicación la presente deducción cuando la donación se realice con destino a la rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente y tenga como destinatario a descendientes o adoptados con discapacidad igual o superior al 33 por 100. A estos efectos la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2. A los efectos de la presente deducción se establecen las equiparaciones siguientes:

a) Las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptados.

b) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes.

Se entiende por acogimiento familiar permanente o preadoptivo el constituido con arreglo a la legislación aplicable".

Esta deducción está condicionada al cumplimiento de varios requisitos, de carácter subjetivo, objetivo, finalista, temporal y formal, que seguidamente analizamos:

1º) El requisito subjetivo, exige que el contribuyente tenga algún descendiente o adoptado, soltero y menor de 35 años, con o sin discapacidad.

A estos efectos, se equiparan a adoptados las personas sujetas a acogimiento familiar permanente o preadoptivo, conforme a la legislación vigente.

2º) El requisito objetivo implica que lo donado por el contribuyente ha de ser una cantidad de dinero.

3º) El requisito finalista requiere que la cantidad de dinero donada vaya destinada a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las Islas Canarias. Este último requisito, a su vez se desdobla en otros mediante una remisión normativa:

-En primer lugar, por la remisión a la normativa reguladora del IRPF para la determinación del concepto de vivienda habitual. A estos efectos, habrá que tener en cuenta lo dispuesto 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 de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, así como en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

-Y, en segundo lugar, por la remisión a la normativa autonómica reguladora de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la donación de cantidades en metálico con el mismo fin que el previsto para esta deducción en la cuota autonómica del IRPF que analizamos. En esta remisión normativa al artículo 26 ter del Texto Refundido, es en la que encontramos, los otros dos requisitos que hemos señalado anteriormente, el temporal y el formal.

4º) El requisito temporal, exige que la adquisición se realice en un plazo de seis meses desde el devengo del impuesto que grava la donación (si hubiera varias donaciones, se contará ese plazo desde la primera); y en el caso de que se realice una rehabilitación, las obras deben comenzar en el indicado plazo de seis meses, debiendo ser terminadas en el plazo máximo de dos años desde dicho inicio. Asimismo, la vivienda adquirida o rehabilitada debe permanecer en el patrimonio del donatario como vivienda habitual, en el plazo, al menos, de 5 años desde su adquisición o rehabilitación.

5º) El requisito formal, conlleva que la donación se ha de formalizar en escritura pública en la que debe constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada, tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual.

No está de más recordar, que la aplicación de esta deducción autonómica exige -al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en

materia de tributos cedidos-, que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma. En este sentido, de conformidad con los artículos 28.1.1º a) y 30 de la Ley 22/2009, el contribuyente ha de tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, por haber residido en él el mayor número de días del período impositivo.

TERCERO.- De todos estos requisitos, el único que plantea dudas al consultante es el de carácter formal, y en particular, si cabe considerarlo cumplido cuando, habiendo formalizado la donación de una cantidad en metálico en escritura pública, no se ha hecho mención expresa del destino de dicha donación. Por lo que únicamente a este aspecto, dedicaremos nuestra respuesta. Para ello, es fundamental conocer la naturaleza jurídica de la donación a la que se está refiriendo el Texto Refundido, por el hecho de estar vinculada con un fin determinado.

No es este el lugar para realizar un exhaustivo estudio sobre los tipos de donaciones que recoge el Código Civil, y que han sido complementados por la autorizada doctrina civilista y nuestra jurisprudencia, limitándonos a exponer esta última de forma muy resumida. En este sentido, a modo de ejemplo, reproducimos los criterios recogidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2007, relativa a la revocación de una donación efectuada al Estado en el año 1937, de unos terrenos ubicados en Tenerife para ser destinados a campo de tiro militar, por incumplimiento del fin para el que se otorgó, pues muchos años después se vendieron por el donatario; en su Fundamento de derecho Segundo se señala lo siguiente (la negrita es nuestra):

"La donación modal, aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado, como dice el artículo 619 del Código civil, se rige por la normativa de la donación en la parte que exceda del valor de gravamen impuesto, añade el artículo 622, aunque lo hace con imprecisión terminológica al referirse a la remuneratoria, lo que ha sido superado por doctrina y jurisprudencia (sentencia de 27 de julio de 1994 y las que en ella se citan). ***El modo, carga o gravamen puede ser cualquier tipo de actuación o conducta, aún no evaluable económicamente (sentencia de 23 de noviembre de 2004) o puede ser un motivo, finalidad, deseo o recomendación (sentencias de 11 de diciembre de 1988 y 27 de diciembre de 1994)*** *o, en definitiva, el cumplimiento de una obligación como determinación accesoria de la voluntad del donante (sentencia 6 de abril 1999).* ***Y esta amplia variedad de objeto del modo, comprende también la destinación, acción y efecto de destinar, es decir, el caso de que el donante impone el destino que ha de tener la cosa donada.*** *Este es el supuesto que ahora se presenta en casación.*

El artículo 647 del código civil dispone: La donación será revocada a instancia del donante, cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso. En este caso, los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto, con la limitación establecida, en cuanto a terceros, por la Ley Hipotecaria.

Es de sobras conocido que cuando emplea la expresión "condiciones" se está refiriendo al modo, no a las condiciones en sentido jurídico preciso. Por lo cual, el incumplimiento del modo puede dar lugar a la revocación de la donación modal, aunque cier-

tamente es más bien una resolución, como se desprende del segundo párrafo del artículo transcrito, que atribuye a la revocación efectos ex tunc, con la ineficacia de los actos dispositivos realizados, a salvo la protección al tercero hipotecario derivada del principio de fe pública registral que consagra el artículo 34 de la Ley Hipotecaria".

La aplicación de estos criterios jurisprudenciales (y doctrinales), al supuesto planteado en la consulta, nos lleva a concluir que la donación del dinero para destinarlo a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario, constituye una donación modal que puede ser revocada por el donante, al amparo del artículo 647 del Código Civil, si no se cumple el fin para el que se concedió.

Con ello queremos destacar la importancia del requisito formal, en particular, que conste de forme expresa el destino que debe darse a la cantidad en metálico donada, pues si no constase, no sería una donación modal, sino una donación pura y simple, que no está vinculada con ningún fin. Y si no está vinculada con un fin, como sería la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario, no sería de aplicación la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del donatario, ni consecuentemente, la deducción en la parte autonómica de la cuota del IRPF del donante.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que, si no consta en la escritura pública de donación de una cantidad en metálico, que tiene como fin la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en Canarias, el donante no puede aplicar la deducción en la parte autonómica de la cuota del IRPF.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 29 de diciembre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García