

Referencia: **CTE 19-25/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante tiene intención de realizar transferencias a su hijo, de forma indefinida, y con carácter mensual o bimensual, por un importe de 500 euros.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si es necesario otorgar escritura pública para aplicar la bonificación del 100 por ciento prevista en el artículo 22 bis del texto refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, en la redacción dada por la Ley 2/2025 de 25 de junio.

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 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 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.

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.

TERCERO.- Para determinar el momento del devengo del impuesto, debemos acudir a su artículo 24.2, al disponer 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.

En este segundo caso, 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 ello, aquellas donaciones, sean o no sucesivas o periódicas, acreditadas mediante transferencias bancarias, y reflejadas únicamente mediante apuntes bancarios, no podrán acceder a la reducción prevista en el artículo 22 bis del texto refundido, si no van acompañadas del correspondiente documento en el que se recoja la manifestación de destinar el importe recibido a los fines indicados en la norma, y que, en todo caso, deberá materializarse en el plazo de un año desde que se perfeccione la operación.

Por último, ha de señalarse que la base imponible de la donación será la magnitud estipulada en el documento, al margen de los plazos y la forma en los que se lleve a cabo la materialización de la misma.

CUARTO.- Al margen de lo anterior, debe indicarse que las bonificaciones contenidas en el apartado 2 del artículo 25 del texto refundido, también han sido objeto de modificación, así como de simplificación de los requisitos de acceso a las mismas. La redacción actual es la siguiente:

“2. Bonificaciones en adquisiciones inter vivos:

a) Los sujetos pasivos que realicen adquisiciones lucrativas inter vivos procedentes de personas físicas cuya base imponible no supere los 1.000 euros aplicarán una bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria derivada de las mismas.

A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todos los negocios lucrativos inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, de forma que no podrá aplicarse la bonificación una vez superado el límite establecido por el conjunto de todas las adquisiciones lucrativas inter vivos computables.

Los contribuyentes que apliquen esta bonificación no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto. No obstante, mantendrán la obligación de presentar la autoliquidación los adquirentes de bienes que deban ser objeto de inscripción en cualquier registro público.

b) 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 ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas.

Los sujetos pasivos incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior aplicarán una bonificación del 50 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior.

Las bonificaciones a que se refiere este apartado 2.b) del presente artículo serán aplicables, 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. Cuando el negocio jurídico gratuito e

inter vivos 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 en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

Será requisito necesario para la aplicación de estas bonificaciones previstas en el apartado 2.b), en relación a los elementos patrimoniales cuyas transmisiones a título gratuito no requieren para su eficacia el otorgamiento de documento público, que el negocio jurídico gratuito e inter vivos 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 todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados 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 adquisición, no serán aplicables las bonificaciones previstas en este apartado 2.b) cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración”.

De acuerdo con el precepto transcrito, y siempre desde el día 1 de julio de 2025, se establecen dos principales novedades:

La primera de ellas, conlleva el incremento de la bonificación al 50 por ciento para todos parientes incluidos en el Grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, quedan equiparados todos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, así como los ascendientes y descendientes por afinidad (entre los que se encuentran suegros, nueras y yernos).

La otra novedad supone la simplificación de los requisitos en las donaciones en los términos siguientes:

- Se establece una bonificación del 100 por cien para las pequeñas donaciones, es decir, aquellas que no superen los 1.000 euros, y se aplica cualquiera que sea el grado de parentesco existente entre las partes involucradas. Sólo se podrá aplicar una vez cada tres años entre el mismo transmitente y adquirente, y no existe obligación de presentar autoliquidación salvo que el objeto sobre el que recaiga la operación deba inscribirse en un registro público.

- Se elimina el requisito de otorgamiento de documento público para aquellas operaciones que no superen los 10.000 euros, siempre que no sea obligatorio para la eficacia jurídica del negocio. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo. Es por ello que, en el momento en que se supere el importe de los 10.000 euros dentro de los tres años siguientes de la primera operación, será exigible la formalización en documento público para acceder a la bonificación establecida.

- Respecto a aquellos otros casos en los que deba otorgarse el correspondiente documento público, se establece la previsión de que la elevación a público de la operación podrá realizarse durante el periodo voluntario de declaración. Así, si una donación se formaliza en documento privado, no se pierde la bonificación si es elevada a público dentro del plazo voluntario establecido para la presentación de la autoliquidación.



En todo caso, y en lo que puede afectar a la situación planteada por el consultante, cuando el negocio jurídico gratuito e inter vivos es 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 del 99 por ciento sólo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos. Al igual que sucede en la aplicación de la reducción del artículo 22 bis, la donación debéra ser formalizada en el correspondiente documento que recoja dicha manifestación para acceder a las bonificaciones del artículo 25.2.b) del texto refundido.

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.