

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante y su esposa son de nacionalidad española, aunque ella nació en Taiwán, y se encuentran casados desde el año 2013.

El matrimonio quiere comprar una vivienda en la Comunidad de Madrid, y para ello, los padres de la esposa les quieren donar una cantidad de 250.000 euros.

El consultante tiene su domicilio fiscal en Madrid desde el año 2007, mientras que su esposa reside en España desde el año 2012.

Se va a formalizar por sus suegros y su esposa escritura de donación para la compra de vivienda ante Notario de Taiwán.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la escritura pública otorgada ante Notario de Taiwán, firmada por todas las partes intervinientes, y apostillada en la Embajada de España en aquel país, cumpliría los requisitos exigidos a efectos de aplicar la "exención" del Impuesto que grava las donaciones en la Comunidad de Madrid.

En su caso, si sería necesaria alguna otra documentación auxiliar, como por ejemplo, la traducción jurada.

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.- Como cuestión previa, debe precisarse que, conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "*Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda*".

Por tanto, la competencia de esta Dirección General, en cuanto a la contestación de la cuestión planteada, se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por el consultante, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias que puedan derivarse de los referidos hechos en otros ámbitos del ordenamiento jurídico, ya sea civil o registral. Por ello esta Dirección General se limitará a examinar las consecuencias de orden exclusivamente tributario que pudieran

derivarse de la realización de la operación proyectada, siempre que afecten al consultante. En otro caso, la consulta no podrá tener carácter vinculante.

Realizada la precisión anterior, el propio artículo 88 de la Ley 58/2003 establece en su apartado 5 que 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. No obstante, esta Comunidad Autónoma carece de competencia para interpretar las disposiciones aprobadas por el Estado en relación con el impuesto o la normativa que resulte de aplicación en función de la competencia territorial.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación tributaria que tendrá carácter vinculante exclusivamente en relación con los aspectos vinculados con la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- En primer lugar, ha de indicarse que para que la Comunidad de Madrid resulte competente en la gestión y liquidación del impuesto, así como aplicable su normativa específica en el caso de las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, ha de acudirse a lo dispuesto 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.

El artículo 55 de dicha ley prevé en su apartado 3 que: *“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.”*

Por otra parte, el artículo 27 establece que: *“1. 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 efectos de lo anterior, el artículo 32 regula el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los términos siguientes:

“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 citado artículo 28.1.1.º b) establece que “se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días: (...)

b) Del periodo 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.”

Por tanto, para que la Comunidad de Madrid resulte competente en la gestión y liquidación del impuesto que grava las donaciones, así como aplicable su normativa específica en el caso de las adquisiciones lucrativas inter vivos, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

1.- Como condición “*sine qua non*” se exige que el donatario sea residente en España. El artículo 32.2 antes transcrito establece expresamente que sólo se cede a las comunidades autónomas el rendimiento del impuesto cuando se trate de contribuyentes residentes en España.

A tal efecto, el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), en su apartado 2 establece que “*Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto*”. En base a dicha disposición, se considera residente en España al sujeto pasivo que haya residido más de 183 días en territorio español dentro de los 365 días anteriores al devengo de la donación, es decir, a quién haya residido en España durante más de la mitad de los 365 días anteriores al momento de efectuarse la donación.

El apartado 1 del mismo artículo establece que a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación “*se les exigirá el impuesto por obligación personal por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran, con independencia de dónde se encuentren situados o del domicilio o residencia de la persona o Entidad pagadora*”. Este precepto indica que la residencia en España del donatario implica que éste se someta al impuesto por obligación personal, por la totalidad de los bienes y derechos recibidos en donación.

2.- En segundo lugar, y por lo que a la donación planteada se refiere (de bienes distintos de inmuebles), se exige que los donatarios tengan su residencia habitual en la Comunidad de Madrid.

A tal efecto, se considera que tienen la residencia habitual en la Comunidad de Madrid aquellos contribuyentes que hayan residido en esta comunidad durante el mayor número de días de los cinco últimos años, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo del impuesto, es decir, al momento de la donación.

En conclusión, si los donatarios son residentes en España y han residido en la Comunidad de Madrid durante el mayor número de días de los cinco años anteriores al momento de la donación o, en caso de residir en España menos de ese tiempo, de todo el periodo de residencia en España, deberá aplicarse la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid en el citado impuesto.

En este sentido, 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, en la Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008, 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”*.

TERCERO.- Realizadas las precisiones anteriores, ha de indicarse que la Comunidad de Madrid ha establecido diversas reducciones y bonificaciones aplicables en la liquidación del impuesto, dos de las cuales podrían afectar al caso planteado:

I. El artículo 21 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece una reducción sobre la base imponible de adquisiciones *inter vivos* en los siguientes términos:

“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.

- 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.

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

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 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.”

En consecuencia, la aplicación de la reducción, siempre con el límite máximo de 250.000 euros, exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La donación ha de efectuarse a sujetos pasivos incluidos dentro de los Grupos I y II que establece el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 –hijos y descendientes, cónyuge, padres y ascendientes–, o tratarse de un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante –hermanos–. Por tanto, quedarían excluidos de dicho beneficio los descendientes por afinidad, como es el caso de hijos o hijas políticos (yernos o nueras).
2. 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.
3. El objeto de la donación ha de consistir en metálico.
4. El importe donado debe destinarse a los fines indicados en el apartado 2 del artículo 21 bis en el plazo de un año desde la donación. En lo que afecta al caso, a la adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

5. En el documento público en que se formalice la donación debe manifestarse el destino de los fondos donados.

II. Por otro lado, tratándose exclusivamente de donaciones de padres a hijos, en el párrafo primero del apartado 1.º del número 2 del artículo 25 del mismo Texto Refundido se establece una bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria en los siguientes términos:

“1. En las adquisiciones ínter 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.”

En el párrafo segundo se establece una bonificación del 15 por ciento y 10 por ciento, respectivamente, para los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del donante, incluidos en el grupo III de parentesco.

En ambos casos, la aplicación de la bonificación aplicable exige lo siguiente en el apartado 2.º del mismo número 2 del artículo 25:

“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 aplicación de este beneficio fiscal exige también la formalización de la donación en documento público y que, en el caso de que la donación se efectúe en metálico, deba manifestarse en dicho documento público el origen de los fondos donados.

En todo caso, quedarían excluidos de la bonificación los descendientes por afinidad, contemplados en el grupo III de parentesco de la Ley 29/1987.

CUARTO.- Ante la situación de que la donación sea formalizada ante notario de otro país, cabe precisar que la normativa de la Comunidad de Madrid señala exclusivamente que lo sea en documento público, sin establecer la obligatoriedad de que el mismo deba ser otorgado en España. No obstante, y al igual que se exigen ciertos requisitos a los documentos públicos españoles –autorización por notario o empleado público competente y determinadas solemnidades–, estos han de predicarse de los extranjeros para que sean eficaces o tengan fuerza ejecutiva en España.

Así, el artículo 11 del Código Civil, en su apartado segundo establece que *“Si la Ley reguladora del contenido de los actos y contratos exigiere para su validez una determinada forma o solemnidad, será siempre aplicada, incluso en el caso de otorgarse aquéllos en el extranjero”*, por lo que, con independencia del lugar donde sea formalizada la donación, resulta aplicable la obligatoriedad de otorgar documento público en la donación proyectada.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, señala que: *“se inscribirán en el Registro (de la Propiedad) los títulos*

expresados en el artículo segundo -entre otros, los títulos traslativos o declarativos de dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos-, otorgados en país extranjero, que tengan fuerza en España con arreglo a las leyes, y las ejecutorias pronunciadas por Tribunales extranjeros a que deba darse cumplimiento en España, con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Civil.”

En unión a lo anterior, el artículo 36 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, establece que:

“Los documentos otorgados en territorio extranjero podrán ser inscritos si reúnen los requisitos exigidos por las normas de Derecho Internacional Privado, siempre que contengan la legalización y demás requisitos necesarios para su autenticidad en España.

La observancia de las formas y solemnidades extranjeras y la aptitud y capacidad legal necesarias para el acto podrán acreditarse, entre otros medios, mediante aseveración o informe de un Notario o Cónsul español o de Diplomático, Cónsul o funcionario competente del país de la legislación que sea aplicable. Por los mismos medios podrá acreditarse la capacidad civil de los extranjeros que otorguen en territorio español documentos inscribibles.

(...)”

Por tanto, en la medida en que el documento público otorgado cumpla los requisitos previstos en la normativa española - artículos 11 y 1.216 del Código Civil-, y cuente con la preceptiva legalización -artículo 36 del Reglamento Hipotecario-, tendrá fuerza ejecutiva, y por tanto, plena validez en España, concurriendo de esta forma el segundo de los requisitos establecidos en la normativa de la Comunidad de Madrid para la aplicación de la bonificación.

La legalización de un documento extranjero para que tenga validez en España es un procedimiento administrativo que debe realizarse en el país de origen del documento y que debe ser cotejado como correcto por el consulado de España en el país de origen, siempre y cuando este país no tenga suscrito el Convenio de la Haya. Igualmente dicho documento, tendrá que llevar impreso el Sello de Seguridad. (Instrucción de servicio del Ministerio de Asuntos Exteriores nº 28 de 21/05/2012), que admite la legalización exclusiva por la autoridad diplomática o consular española sin más requisitos que añadir un sello de seguridad de un modelo aprobado.

En este sentido, debe indicarse que España no reconoce a Taiwán como país independiente. Se trata de un territorio con gobierno autónomo de hecho pero no reconocido como entidad nacional. Por tanto, no cuenta con Embajada de España. La representación consular española ubicada en este territorio está encuadrada dentro de la Oficina Comercial que el Instituto de Comercio Exterior tiene en esta isla, denominada “Spanish Chamber of Commerce”. Sin embargo, esa representación consular, denominada Sección Consular, depende orgánica y funcionalmente del Consulado General de España en Manila.

Hay que añadir que la República de China, conocida como Taiwán, no se encuentra adherida al Convenio de La Haya, de 5 de octubre de 1961, en el que se establece que la única formalidad exigida para los documentos procedentes de los Estados parte en dicho Convenio es el sello de la *Apostilla* o anotación que certifica la autenticidad de la firma de los documentos públicos expedidos en un país firmante del citado convenio y

que coloca la autoridad competente del Estado del que dimana el documento y surte efectos directamente ante cualquier autoridad de los países firmantes del Convenio.

Por ello, en el asunto planteado, resultaría exigible el mecanismo de la legalización indicado anteriormente, y dada la especialidad del caso, el consultante deberá dirigirse al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, que es el organismo competente en la materia, quien además, podrá informarle de los requisitos relativos a la traducción del documento que motiva la donación.

QUINTO.- Por último, hay que indicar que en el escrito de consulta no queda suficientemente claro quién será el destinatario de la donación, es decir, si exclusivamente la esposa del consultante, o también este último.

En el primero de los casos, concurrirían dos donaciones, generadoras de dos hechos imponibles, siendo sujeto pasivo la esposa del consultante, al tratarse de una donación de ambos progenitores a favor de su hija. Al existir la preceptiva relación de parentesco incluida en los grupos I y II de la Ley 29/1987, y siempre que las donaciones participen de los requisitos indicados anteriormente, resultarían aplicables, tanto la reducción del cien por ciento de cada una de las donaciones recibidas, con el límite máximo de 250.000 euros por cada donación, como en su caso, la bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas.

En el segundo de los escenarios, es decir, que el consultante fuera también destinatario de la donación proyectada, no le resultarían aplicables a éste los beneficios indicados, puesto que su relación de parentesco con los padres de su esposa ha de encuadrarse en el grupo III, como descendiente por afinidad.

Además, si finalmente fuera la esposa la destinataria de la donación, su importe tendría la consideración de bien privativo, conforme establece el artículo 1.346 del Código Civil. Si después, con este importe decide adquirir un inmueble para ser inscrita su titularidad de manera conjunta con el consultante, se produciría otra convención distinta que podría tributar en el Impuesto sobre Donaciones o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en función de la naturaleza gratuita u onerosa de la referida aportación.

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.