

Referencia: **CTE 07-23/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante recibirá en fechas próximas una donación de su madre, de nacionalidad panameña y domiciliada y residente en la República de Panamá.

Dicha donación será en metálico; dicho dinero procede de su patrimonio personal. La operación será formalizada mediante documento público.

CUESTIONES PLANTEADAS

PRIMERO.- Si para poder aplicarse la bonificación del 99 por ciento sobre la cuota íntegra derivada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es necesario que el dinero objeto de la donación sea transferido a una cuenta a su nombre abierta en un banco situado en territorio español, o si podría ser transferido por su madre a una cuenta abierta en un banco situado en Panamá a su nombre como no residente.

SEGUNDO.- En caso de depositarse el dinero en cuenta panameña, el dinero estaría en dólares americanos. Se pregunta si la valoración en euros debe realizarse al cambio establecido en la fecha de realización de la operación en documento público.

TERCERO.- En ese mismo caso, cómo se justificaría el valor en dólares americanos: con certificación bancaria del representante o apoderado del banco panameño donde figura la cuenta. Si esta certificación debería ser legalizada y apostillada, para que tenga validez a la hora de realizar el documento público ante Notario Español.

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, de acuerdo con lo establecido 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 y se modifican determinadas normas tributarias, al ámbito de las disposiciones establecidas por la Comunidad de Madrid en el ámbito de sus competencias. De conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la misma Ley, tales competencias se circunscriben a la interpretación de las reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid, así como a aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación de carácter vinculante limitado al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por la 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.

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.

(...)

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.”

De acuerdo con el precepto transcrito, para que sea de aplicación la bonificación del 99 por ciento, han de concurrir en la donación las siguientes circunstancias:

1. Ha de efectuarse a sujetos pasivos incluidos dentro de los Grupos I y II que establece la Ley 29/1987, es decir, hijos y descendientes, cónyuge, padres y ascendientes.

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. Y, en tercer lugar, y para el caso de que el objeto de la donación consista en metálico o en depósitos en cuenta corriente o de ahorro, se manifieste en el documento público de formalización de la transmisión el origen de los fondos.

TERCERO. - Por su parte, el artículo 22 bis del mismo Texto Refundido, establece una reducción de la base imponible de adquisiciones *inter vivos* con el siguiente contenido:

“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–, como es el caso.

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 22 bis en el plazo de un año desde la donación.

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

CUARTO. - En relación a la cuestión concreta de la necesidad de que el dinero objeto de la donación sea transferido a una cuenta a nombre de la donataria abierta en un banco situado en territorio español, o, por el contrario, si puede ser transferido por la donante a una cuenta abierta en un banco situado en Panamá a nombre de la donataria como no residente, este Centro únicamente ha de señalar que el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indica que están sometidos al impuesto por obligación personal en los siguientes términos: *“[l]os 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.”

Por tanto, en caso de que la donataria tenga su residencia en España en el momento de efectuarse la donación de dinero, la operación estará sujeta al impuesto con independencia del lugar donde sea depositado el importe transferido a su favor.

En el supuesto de que no fuera residente en España en el momento de llevar a cabo la operación, circunstancia que no se menciona, la operación podrá estar sujeta al impuesto, pero ya no por obligación personal sino real, y siempre que se dieran las circunstancias establecidas en el artículo 7 siguiente: *“por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su*

naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, (...)”

Así, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España se les exige el impuesto por obligación real, es decir, que no tributan por la adquisición de tipo de bienes, sino solo por la de aquellos bienes incluidos en alguno de los supuestos recogidos en el artículo 7, que son los siguientes:

- Adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados en territorio español.
- Adquisición de bienes y derechos que pudieran ejercitarse en territorio español.
- Adquisición de bienes y derecho que hubieran de cumplirse en territorio español.

QUINTO.- Para que la Comunidad de Madrid sea la Administración competente de la exacción del impuesto derivado de la donación (tantas donaciones como progenitores efectúan la donación en favor del mismo donatario), y resulte de aplicación su normativa autonómica, hay que diferenciar entre sujetos pasivos residentes y no residentes en territorio español.

En este caso, siempre que se trate de un residente en territorio español, el artículo 55 de la Ley 22/2009 establece en su apartado 3 lo siguiente: *“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. (...)”

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. Además, en el caso de la donación de una cantidad de dinero, la competencia de la Comunidad Autónoma va a exigir que el donatario haya tenido la residencia habitual en la misma 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 el donatario haya tenido como residencia habitual en España la Comunidad de Madrid 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 la Comunidad de Madrid, así como aplicable su normativa.

En el hipotético caso de que la donataria no fuera residente en España en el momento de efectuarse la donación, y siempre que se diera alguna de las circunstancias indicadas en el artículo 7 de la Ley 29/1987, la operación podría tributar en España. En ese caso, la Administración tributaria competente será la del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes).

SEXTO.— Ante la posibilidad 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 Escritura Pública en la donación proyectada.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley Hipotecaria 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 establece que *“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.”*

Por tanto, en la medida en que la Escritura Pública otorgada 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.

Ahora bien, el Reino de España así como la República de Panamá se encuentran adheridos 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 caso planteado, no resultaría exigible el mecanismo de la legalización, por lo que el documento público otorgado en la República de Panamá que cuente con la citada Apostilla estará equiparado a los documentos públicos españoles a los efectos de la aplicación de la bonificación.

SÉPTIMO. - Si la operación se realiza en dólares norteamericanos, es decir, en una unidad monetaria distinta del euro, deberá convertirse aquella cantidad en esta última moneda aplicando el tipo de cambio oficial en la fecha en que deba surtir efectos la donación. A estos efectos, y según lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 46/1998, de 17 diciembre 1998, sobre introducción del Euro, tendrá la consideración de cambio oficial de la moneda nacional frente a otras divisas el que publique para el euro el Banco Central Europeo, por sí o a través del Banco de España. Este cambio podrá ser acreditado mediante la correspondiente certificación bancaria del representante o apoderado del banco panameño donde figure la cuenta correspondiente, sin perjuicio de la labor de comprobación que asiste a los órganos de la Administración tributaria que les atribuye el artículo 115 de la Ley 58/2003.

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



**Comunidad
de Madrid**

Dirección General de Tributos
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,
HACIENDA Y EMPLEO

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.