

Referencia: **CTE 13-24/S**

## DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante va a recibir por donación un inmueble que está ubicado en la ciudad de Taipéi, Taiwán. El donante es su padre, nacional de Taiwán y residente en Taipéi. El donatario es de nacionalidad española y residente en Madrid.

## CUESTIONES PLANTEADAS

1. Determinación del valor del inmueble a efectos de las administraciones española y madrileña.
2. Aplicación de la bonificación del 99% en el impuesto madrileño.
3. La donación tributa en Taiwán por un tributo equivalente. ¿Cómo aplicar la deducción por doble tributación internacional?

## 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, que tiene carácter vinculante en lo que hace referencia a la aplicación de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad de Madrid. Respecto del resto de cuestiones, se recogen los criterios establecidos por el Estado.

**SEGUNDO.-** La ley aplicable en España para la liquidación de una donación es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, cuyo artículo 3 dispone lo siguiente:

*«Constituye el hecho imponible:*

*(...)*

*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.*

*(...)*»

A su vez, el artículo 5 del mismo texto legal recoge que:

*«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.*

*(...)*»

Por otra parte, el artículo 6 del LISD establece que:

*«Artículo 6.º 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.*

*3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»*

A su vez, el artículo 7 del mismo texto legal recoge que:

*«Artículo 7.º Obligación real.*

*A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, 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 como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella.»*

Siguiendo este último precepto, aquellos contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España, se les exigirá el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real. Esto significa que no tributarán por la adquisición lucrativa de cualquier bien o derecho, sino que sólo tributarán por tales adquisiciones si el bien o derecho está situado en España, o puede ejercitarse o debe cumplirse en territorio español. En esta situación, al tratarse de un bien inmueble situado en Bélgica, la donación no quedaría sometida a tributación en España.

Por el contrario, si el sujeto pasivo es residente en España en el momento de llevarse a cabo la donación –así parece deducirse del texto de la consulta–, deberá tributar por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y ello implica tributar por todos los bienes que reciba, con independencia del lugar donde se encuentren. Por tanto, la donación del inmueble ubicado en Taiwán a un residente en España, quedaría sometida a tributación en España.

En éste último caso, el artículo 32 de la Ley 22/2009, establece el llamado punto de conexión en la donación de bienes muebles e inmuebles en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, la circunstancia que determina la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto, en los siguientes términos:

*«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:*

*[...]*

*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.*

*[...]».*

Por lo tanto, al no encontrarse el inmueble en la Comunidad de Madrid, aunque la consultante sea residente en esta Comunidad Autónoma, el rendimiento del impuesto no corresponde a esta Administración. La Administración tributaria competente será la del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes). La sede de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se encuentra en el Paseo de la Castellana, nº 147, bajo, C.P.: 28046 Madrid. Para más información, dispone del siguiente enlace:

[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Declaraciones/Resto\\_de\\_modelos/651/Instrucciones/Instrucciones\\_mod651.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Resto_de_modelos/651/Instrucciones/Instrucciones_mod651.pdf)

No obstante, el hecho de que la gestión corresponda a la AEAT no impedirá que la normativa que ha aprobado la Comunidad de Madrid resulte aplicable a la operación proyectada. Así, la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de: *“Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”*, establece lo siguiente:

*«Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.*

*1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:*

*[...]*

*c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.*

*d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.*

*[...]*

*Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

*Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».*

Por tanto, en caso de que la donataria tenga su residencia en la Comunidad de Madrid en el momento de llevarse a cabo la operación, aunque se trate de la adquisición de un inmueble situado fuera de España, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los términos indicados.

**TERCERO.-** A tal efecto, 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.*

*(...)”*

De acuerdo con ello, para que resulte de aplicación la bonificación del 99 por ciento a la donación de un inmueble, 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.

**CUARTO.-** 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 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.-** En cuanto a la cuestión planteada por el consultante sobre la posibilidad de deducir la cantidad satisfecha en Taiwán en concepto de impuestos a fin de evitar la doble imposición internacional, cabe indicar que, dado que la donación en cuestión está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, deben tenerse en cuenta las normas de este impuesto.

En este sentido, debe señalarse que no existe Convenio entre España y Taiwán referente a las herencias. Por tanto, las únicas normas aplicables son las de la Ley 29/1987 y su normativa de desarrollo. En concreto, la Ley regula una deducción por doble imposición internacional en el apartado 1 de su artículo 23, que dispone lo siguiente:

*«Artículo 23. Deducción por doble imposición internacional.*

*1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:*

*a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.*

*b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.*

*[...]».*

Conforme al precepto transcrito, en la medida en que el impuesto satisfecho en Taiwán pueda considerarse un impuesto similar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resultará de aplicación la citada regla de deducción por doble imposición internacional.

**SEXTO.-** Por último, la base imponible de aquellas adquisiciones lucrativas inter vivos sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada en el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en los siguientes apartados:

*“3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.*

*Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.*

*4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.”

Por otro lado, el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, dispone lo siguiente:

*“Disposición final tercera. Valor de referencia.*

*La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.*

*A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.*

*Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.*

*Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.*

*Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el «Boletín Oficial del Estado» en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.*



*La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.*

*En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el "Boletín Oficial del Estado" anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que, al no tener condición de datos de carácter personal, podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro."*

De acuerdo con lo señalado, el valor de referencia únicamente es determinado por la Dirección General del Catastro, por lo que al ubicarse el inmueble fuera del ámbito territorial español, ese valor no puede ser establecido. Por tanto, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

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.