

Referencia: **CTE 20-23/R**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante es de nacionalidad española pero nacida en Chile, casada con un ciudadano español en régimen de gananciales. Se sobreentiende que la consultante es residente en territorio español.

Su padre es chileno, residente y nacional de Chile y quiere hacerle una donación en metálico desde Chile a través de transferencia bancaria por una cantidad de 50.000 euros que su marido y ella destinarán a la compra de una vivienda habitual en la Comunidad de Madrid.

CUESTIONES PLANTEADAS

Se solicita aclaración de dudas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad de Madrid para una donación realizada por el padre de la consultante desde Chile:

1. Si es posible aplicar la deducción del 99% más la reducción del 1% si el dinero es transferido desde una cuenta bancaria de Chile que no está a nombre de su padre sino de una sociedad de la que el padre es el socio único.
2. Si la transferencia viene desde la cuenta bancaria de dicha sociedad, si es necesario aportar alguna documentación adicional.
3. Si la compra de la vivienda se hace a nombre del matrimonio y para pagar parte de la casa se utilizan los fondos donados, si afecta a la aplicación de la exención del 99% y la reducción del 1%.
4. Procedimiento a seguir en caso de que la operación tenga algún impacto tributario para el marido.

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 se limita a las disposiciones establecidas por la Comunidad de Madrid en el ámbito de las competencias atribuidas 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. En el ámbito del IRPF, se limitan al campo de las deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, así como por la obtención de subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra limitada a la interpretación de las reducciones, deducciones o bonificaciones aprobadas.

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, así como otros aspectos no planteados en el texto de la consulta.

SEGUNDO. – En relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe indicarse que 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–.

2. La operación 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 ambos casos, para que resulte aplicable cada beneficio fiscal indicado es requisito imprescindible que la donación sea efectuada directamente de progenitor a hijo, y a la vista de la descripción de la operación, esta circunstancia no puede confirmarse por este Centro Directivo, dado que lo que se plantea es la transferencia de fondos desde una cuenta bancaria que no está

a nombre del padre de la consultante sino de una sociedad de la que el padre es el socio único. Por ello, sólo en el caso en que se pueda demostrar que los fondos donados pertenecen al padre podría invocarse la aplicación de la reducción y la bonificación indicadas. Ello dependerá del tipo de personalidad jurídica de la entidad, de la normativa vigente que le sea aplicable en Chile y de la existencia o no de un patrimonio separado entre la sociedad y el socio.

A tal efecto, la propia Ley 58/2003, en los artículos 105 y 106, establece las reglas sobre medios y valoración de la prueba en los términos siguientes: *“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”* y *“serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”*

Por otro lado, el Código Civil establece en su artículo 1.346 que tienen carácter privativo –de cada cónyuge casado en régimen de sociedad de gananciales–: *“Los que adquiera después por título gratuito”*.

Añade el artículo 1.354 que: *“Los bienes adquiridos mediante precio o contraprestación, en parte ganancial y en parte privativo, corresponderán pro indiviso a la sociedad de gananciales y al cónyuge o cónyuges en proporción al valor de las aportaciones respectivas.”*

Por tanto, la donación a favor de la donataria adquiere el carácter de bien privativo, y por ello, no afecta al otro miembro de la sociedad de gananciales, de tal forma que no genera obligación fiscal alguna en el caso del marido. Si la compra de la vivienda se realiza a nombre del matrimonio y para pagar parte del precio la casa se utilizan los fondos donados, la vivienda puede tener carácter ganancial y privativo en función del origen de los fondos. En caso de que el precio de la vivienda se sufrague íntegramente con dinero privativo de uno de los cónyuges y la vivienda adquiera íntegramente el carácter de ganancial, podrá entenderse que existe una donación a favor del otro cónyuge.

Ahora bien, este Centro debe señalar que el Tribunal Supremo, en su sentencia número 295/2021, de 3 de marzo de 2021, rec. n.º 3983/2019, ha resuelto que: *“la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge.”*

Por tanto, siguiendo la posición del Tribunal Supremo, la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones.

QUINTO.- Al margen de lo anterior, para que la Comunidad de Madrid sea la Administración competente de la exacción del impuesto derivado de la donación 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.— Por último, 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 Chile 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.

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.