

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

Los padres de la consultante, que es residente en la Comunidad de Madrid, proyectan realizarle una donación por un importe aproximado de 50.000 euros mediante transferencia bancaria desde una cuenta con domicilio en Rusia, país del que es originaria la consultante y en el que residen sus padres.

CUESTIONES PLANTEADAS

En relación con la aplicación de la bonificación del 99 por ciento sobre la cuota tributaria derivada de las adquisiciones lucrativas “inter vivos” aprobada por la Comunidad de Madrid:

- 1.- Si el documento público ha de formalizarse en la Comunidad de Madrid, en España, o podría otorgarse en el país de residencia de los donantes.
- 2.- Si el documento público ha de otorgarse antes de efectuar la donación o con posterioridad. En caso de otorgarse con posterioridad a la recepción de la transferencia bancaria correspondiente a la donación, de qué plazo se dispone para elevar a público dicho acto.
- 3.- Si la entidad bancaria receptora de la donación ha de ser una entidad bancaria con sede en España o podría ser una entidad bancaria extranjera.
- 4.- Si la donación ha de efectuarse en moneda nacional o podría hacerse en moneda extranjera.

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.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece 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 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.

No obstante, la Comunidad de Madrid 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 y Ordenación y Gestión del Juego emite la presente contestación tributaria.

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 acudir a 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.”*

A tal efecto, el artículo 32 establece 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 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.

En consecuencia, la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid y, en concreto, la bonificación a la que se refiere la consulta, resulta de aplicación a aquellos contribuyentes (donatarios) que cumplan los siguientes requisitos:

1.- En todo caso se exige, como condición “*sine qua non*”, que la consultante (donataria) 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. En caso contrario, la normativa de aplicación sería la normativa estatal del impuesto.

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 con independencia, por lo que afecta a una de las cuestiones planteadas en la consulta, de que la entidad bancaria receptora de la donación en metálico sea una entidad bancaria con sede en España o una entidad bancaria extranjera y, en definitiva, con independencia de que los bienes o derechos recibidos por donación se encuentren o sean ejercitables en España o fuera de España.

2.- En segundo lugar, y por lo que a la donación planteada se refiere (de bienes distintos de inmuebles), se exige que la donataria tenga 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.

Asimismo, debe entenderse que, si la residencia en España es inferior a ese periodo de cinco años, la residencia en la Comunidad de Madrid deberá haberse producido durante el mayor número de días de su residencia en España. En este sentido, la consulta

vinculante de la Dirección General d Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas V2294-06, de 20 de noviembre de 2011, indicaba que:

“(…) una interpretación del artículo 24.5 conforme a los criterios previstos en el artículo 3 del Código Civil lleva a la conclusión de que el período de cinco años de residencia en una Comunidad Autónoma no ha de aplicarse a los supuestos en los que no ha habido un cambio de residencia previo por lo que, en casos de donaciones a dos menores de un año de edad, supuesto planteado en el escrito de consulta, que no han residido durante cinco años en su Comunidad Autónoma por razones obvias pero sí tienen esa residencia habitual en el momento del devengo del impuesto –conforme exige el artículo 24.2.c) de la Ley 21/2001- la competencia normativa para regular el régimen de la donación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia, en este caso la de Madrid, con aplicación de las disposiciones dictadas por dicha Comunidad en el ejercicio de tal competencia.”

En conclusión, si la donataria es residente en España y ha 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 aplicar la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid en el citado impuesto, dentro de la cual se incluye la posibilidad de aplicar la bonificación del 99 por ciento de la cuota a que se refiere el apartado siguiente.

TERCERO.- 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:

“1. En las adquisiciones íter 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 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.

CUARTO.- De los tres requisitos mencionados, únicamente se plantea duda interpretativa sobre el segundo de ellos. Así, y 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 Federación Rusa, 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 Rusia que cuente con la citada Apostilla estará equiparado a los documentos públicos españoles a los efectos de la aplicación de la bonificación.

En conclusión, para la aplicación de la bonificación podrá documentarse la donación en documento público otorgado en España u otorgado en Rusia o cualquier otro país adherido al Convenio de La Haya, siempre que, en este último caso, cuente con la Apostilla.

QUINTO.- La segunda cuestión formulada exige acudir al momento en que se entiende perfeccionada la donación, puesto que es en ese momento cuando se produce el devengo del impuesto. Es en este momento, y no antes ni después, en el que deberán apreciarse si concurren los tres requisitos exigidos para la aplicación de la bonificación. A tal efecto, el artículo del Código Civil dispone que *“La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.”* También el artículo 632 establece que *“La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación.”*

De tales preceptos cabe inferir lo siguiente:

- a) Si una donación es otorgada en documento privado, debe constar en el mismo la aceptación por parte del donatario para que llegue a perfeccionarse. En otro caso, su perfección no concluye sino hasta la constancia de la aceptación en la misma forma.
- b) Por el contrario, en el caso de no constar en documento alguno la donación la perfección de la misma requiere la entrega y aceptación simultánea del metálico. Así lo señala el Tribunal Supremo, en su sentencia de 10 de junio de 1999, cuando establece que *“se parte de la existencia de donación de bienes muebles, la que resultó suficientemente aceptada y debidamente realizada, conforme al artículo 632 del Código Civil, pues basta tenerla como tal con que se realice la entrega material y recepción de lo donado, quedando cumplidos los requisitos de exigencia legal”*, es decir, para la validez de la donación de muebles (como es una cantidad en metálico) basta la entrega material y la recepción de los fondos.

Por tanto, el otorgamiento del documento público ha de coincidir con el momento de la perfección de la donación, esto es, cuando el donante conoce la aceptación del negocio por el donatario en los términos indicados.

SEXTO.- La última cuestión se refiere a si la donación ha de efectuarse en moneda nacional (euro) o puede hacerse en moneda extranjera. La aplicación de la bonificación no exige en ningún caso que la donación tenga que hacerse en moneda nacional.

Por otro lado, el hecho de que la bonificación resulte aplicable a los sujetos pasivos residentes en España y, dentro de España, en la Comunidad de Madrid en los términos indicados anteriormente, implica que dichos contribuyentes queden sometidos al impuesto por obligación personal, por todos los bienes y derechos que reciban, y con independencia de dónde se encuentren los bienes recibidos y la moneda que se utilice.

No obstante, a la hora de determinar la base imponible del impuesto, y para el supuesto en que la donación se hubiere formalizado en moneda distinta del euro, deberá determinarse el valor real de lo donado conforme al valor de conversión de la moneda en que se efectuase la donación a euros en el momento de perfeccionarse la donación.

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 respecto a lo contenido en los apartados tercero a sexto de esta contestación, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No se producen efectos vinculantes respecto a lo incluido en el apartado segundo dado que se trata de interpretación de normativa estatal.