

CUESTIÓN PLANTEADA

Trámites que han de seguirse para efectuar una donación de dinero de padres a hijos.

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.

Código Civil

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, de acuerdo con lo dispuesto 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, a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid en virtud de las competencias que le otorga el artículo 48 de la misma ley. Esta competencia alcanza, por tanto, 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 como es la calificación del hecho imponible o la determinación de la normativa aplicable en función de la competencia territorial. Tampoco sobre los aspectos relacionados con la gestión o liquidación, puesto que no se ha procedido a regular por la Comunidad de Madrid de manera distinta a lo establecido por la normativa del Estado.

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 tributaria aprobada por la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- Si bien la consulta que se formula se refiere a los trámites a seguir para efectuar una donación de dinero de padres a hijos, la contestación de esta Dirección

General debe referirse exclusivamente, por exceder la cuestión planteada al ámbito fiscal, a la normativa autonómica tributaria que afecte a tales donaciones. No obstante, se hace referencia en este apartado a la normativa civil así como a la general del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que resulta de aplicación al caso planteado.

A tal efecto, debe atenderse en primer lugar a la regulación establecida en el Código Civil en materia de donaciones. Por una parte, el artículo 634 establece que *“la donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal que éste se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias”*. El artículo 636 añade otra limitación consistente en que: *“ninguno podrá dar ni recibir, por vía de donación, más de lo que pueda dar o recibir por testamento. La donación será inoficiosa en todo lo que exceda de esta medida”*.

De acuerdo con lo anterior, a la hora de efectuar una donación, ha de tenerse en cuenta que existen determinados límites; de carácter cuantitativo –el donante ha de reservarse bienes suficientes para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias y no puede donar a nadie más de lo que pudiera dejar en herencia– y de carácter subjetivo – sólo puede donarse a quien pudiera dejarse en herencia– que vienen marcados por la normativa civil.

En cuanto a los requisitos formales que han de acompañar a la donación, el artículo 623 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 estos dos preceptos cabe inferir lo siguiente:

a) Si una donación en metálico es otorgada en documento privado, debe hacerse 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 basta la entrega material y la recepción de los mismos.

La donación válidamente realizada y perfeccionada tributa, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el citado impuesto.

Según establece el artículo 3.1 de dicha ley, *“constituye el hecho imponible (del citado impuesto): (...) b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».”*

En este caso, el sujeto pasivo será el donatario, según establece el artículo 5, letra b) de la ley citada, que estará obligado a presentar los documentos o declaraciones a que da lugar la realización del hecho imponible ante la Administración competente para la exacción del impuesto, mientras que el plazo para su presentación será el que se establece en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, consistente en treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato, que es el día en que se produce el devengo del impuesto.

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. 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. 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.

II. Tratándose de donaciones de padres a hijos, en el número 2 del artículo 25 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 (...).

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 esta bonificación 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.

CUARTO.- Ahora bien, debe advertirse que, para que resulte aplicable la normativa específica de la Comunidad de Madrid citada en el apartado anterior, debe ser ésta la Administración competente para la exacción del impuesto. En este sentido, el artículo 55 de la Ley 22/2009, establece en su apartado 3: *“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. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.”*

A este respecto, el artículo 32, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD, 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:

a) (...)

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 que la donación consista en bienes distintos de inmuebles, como es una cantidad de dinero, la competencia de la Comunidad de Madrid 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.

En este sentido, la residencia es una cuestión de hecho que deberá ser objeto de prueba por el donatario. Así, 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”*.

Por tanto, la gestión y liquidación del impuesto, así como la aplicación de su normativa, corresponderá a aquella Comunidad Autónoma en la que el donatario haya tenido su residencia habitual un mayor número de días dentro de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, al día anterior al devengo del impuesto.

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.