

Expte.

DI-769/2019-7

**EXCMO. SR. CONSEJERO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**
Plaza de los Sitios, 7
50001 Zaragoza

I. Antecedentes

Primero.- Tuvo entrada en esta escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

En la misma se hacía alusión a lo siguiente:

“Con fecha 22 de mayo de 2019 Doña (...),r, con DNI nº(...) donó a su hijo, D. (...), con DNI nº (...), la cantidad de 130.000 euros para que adquiriera una vivienda, según consta en el contrato de donación que firmaron y registraron en la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón

El mismo día 22 de mayo realizó la Sra. (...) dos transferencias por un importe total de 126.000 euros a la cuenta de su hijo.

El día 23 hizo la Sra. (...) una tercera transferencia por la diferencia que faltaba de entregar, es decir, 14.000 euros.

Sobre esta donación la Administración considera que debe tributar por el Impuesto sobre Donaciones, ya que el donatario ya no cumple el requisito de tener un patrimonio preexistente inferior a 100.000 euros, y por ello exigió el pago de 392,72 euros.”

Segundo.- Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en la queja.

Tercero.- El Departamento de Hacienda y Administración Pública en contestación a nuestra petición de información nos remitió el siguiente informe:

“En relación con el de informe solicitado por esa Institución, correspondiente al expediente DI-769/2019-7, sobre las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Donaciones, por la/s donación/es realizada/s, mediante tres transferencias bancarias que sumaban la cantidad de 130.000 euros, realizadas por D^a. (...) a favor de su hijo D. (...), para la compra de una vivienda, procede informar lo siguiente:

Para la aplicación de la normativa tributaria es preciso determinar la realización

de los actos o negocios jurídicos sometidos a gravamen y, particularmente, cuándo tiene lugar dicho acto, contrato o negocio jurídico. Circunstancia relevante para determinar el devengo del impuesto.

El devengo del Impuesto sobre Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce el día en que se cause o celebre el acto o contrato gravado. La fecha del devengo del impuesto determina la aplicación de la normativa vigente y demás elementos necesarios para la liquidación del impuesto. Adquiriendo aún más relevancia en los supuestos como el presente en que se exige, como requisito de su aplicación de un beneficio fiscal, la presentación de la autoliquidación en un determinado plazo, cuyo inicio tiene lugar en dicho momento.

En el caso del impuesto de donaciones, para determinar cuándo tiene lugar el acto o contrato se hace necesario acudir al régimen civil de la donación. Conforme al artículo 618 del Código Civil "La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta."

No obstante, la naturaleza de la cosa donada impone unos u otros requisitos de forma, pues mientras para los inmuebles es requisito de validez que tanto la donación como su aceptación consten en escritura pública (artículo 633 del Código Civil), para las cosas muebles la donación puede ser incluso verbal. Dispone el 632 del Código Civil: "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."

En el expediente Z/2019/47204, referido al objeto de la solicitud de informe del Justicia de Aragón constan dos transferencias, de 10.000 y 106.000 euros respectivamente, realizadas el 22/05/2019 y una transferencia de 14.000 euros, realizada el 23/05/2019. Las fechas de realización de las transferencias de las cantidades donadas quedan acreditadas mediante la impresión por el sistema informático de las entidades financieras, plasmadas en los correspondientes justificantes. También se halla en el expediente un documento privado, fechado manualmente el 22 de mayo de 2019, en que figura que se ha realizado una donación de 130.000 euros, en que se dice que se "aportamos justificante de la transferencia bancaria realizada". Si bien, no es una sino tres las transferencias realizadas en dos fechas distintas. Constan dos autoliquidaciones presentadas. Una referida a la fecha de devengo 22/05/2019, con base imponible de 116.000 euros, en que se aplica la de reducción por donación a hijos para adquisición vivienda habitual, con un total a ingresar de 0,00 euros. La otra autoliquidación, con fecha de devengo 23/05/2019, figura una base imponible de 14.000 euros y una cuota a ingresar de 392,72 (en la que consta la mecanización del pago). Igualmente, en el expediente se halla otra documentación complementaria, como fotocopias de DNI de los intervinientes y del libro de familia.

Pues bien, en el presente caso, encontrándonos ante la donación de bienes muebles (dinero mediante transferencias), es posible la forma meramente verbal y, habiendo resultado acreditada, como fecha de entrega, la fecha de las transferencias bancarias, ha de concluirse, en rigor, que es ésta la fecha del acto o contrato (con la aceptación tácita por el donatario) y, por tanto, la del devengo. Este criterio administrativo seguido en esta Dirección General de Tributos, consistente en considerar el momento de realización de una donación de dinero a través de transferencia, la fecha de realización de la misma, ha sido confirmado por el Tribunal

Económico Administrativo de Aragón, entre otras, en su resolución de 30 de abril de 2019. La identificación de la fecha de devengo resulta crucial en la aplicación de la normativa tributaria y dicha fecha debe ser determinada. No puede ser a la vez una fecha y otra distinta. O lo es una, o lo es otra. Para la determinación de dicho momento se ha de atender a elementos acreditables, como lo es, por ejemplo, la extensión de un documento ante un fedatario público, en que éste acredita la realización de un acto en un momento determinado. Pero en el supuesto de entrega de dinero, que no concurre la circunstancia anterior, la fijación de del momento en que tiene lugar la operación y, por tanto, la propia operación, requieren de elementos que proporcionen la necesaria certidumbre al respecto. Elementos que, en los supuestos como el presente, únicamente hallamos dicha certidumbre en la fecha de realización de las transferencias, acreditada por la entidad financiera.

De acuerdo con ello, habida cuenta que se produjeron en fechas distintas, determinando, por tanto, dos fechas de devengo, hemos de entender que no estamos ante una única donación, sino al menos ante dos donaciones realizadas en momentos distintos, con plazos de presentación diferentes a la hora de cumplir la previsión contenida en la letra f) del artículo 132-8 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (aprobado por Decreto legislativo 1/2005). Hallándonos ante dos donaciones realizadas en fechas distintas, procede aplicar el resto de las previsiones legales para la aplicación del beneficio fiscal, entre las que se encuentra que el patrimonio preexistente del contribuyente (donatario) no podrá exceder de 100.000 euros. Circunstancia que concurre en la donación de fecha 22/6/2019. Sin embargo, como consecuencia de la anterior, dicho requisito no se cumple en la realizada al día siguiente (el donatario ya cuenta en su Patrimonio con 116.000 euros).

Este criterio administrativo, en caso de donaciones de dinero, consistente en fijar la fecha de devengo en la fecha de la transferencia bancaria, ha sido reiteradamente manifestado por esta Administración, encontrando su precedente más antiguo en la Comunicación del Director General de Tributos de 11/0312009, en relación a la, entonces vigente, reducción por donaciones recogida en el artículo 132-2 del mencionado texto refundido. De haberse realizado previamente una consulta a los Servicios de Información de esta Dirección General se le hubiese informado en este sentido. Por otro lado, el servicio de asistencia en la confección de autoliquidación confecciona las autoliquidaciones, a los contribuyentes que acuden a hacer uso de este servicio, de acuerdo con la documentación disponible, las normas vigentes y los criterios administrativos aplicables. Pretendiendo, con ello, evitar que una autoliquidación confeccionada mediante asistencia administrativa conlleve una posterior actuación administrativa de regularización. No obstante, si el obligado tributario considera que la autoliquidación confeccionada por los servicios de asistencia no es, de algún modo, acertada o no responde a sus intereses, nada le obliga a presentarla. Pudiendo presentar otra confeccionada a través del programa informático accesible a través de la Web de Gobierno de Aragón. No obstante, si una vez presentada, el obligado tributario piensa que su autoliquidación no es correcta, también puede instar la rectificación de la autoliquidación prevista en el artículo 120 de la Ley General Tributaria, a través del procedimiento previsto en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por Real Decreto 106512007). Por otro lado, de desestimarse por la Administración la rectificación solicitada, el obligado tributario, además del recurso de reposición, tiene igualmente la posibilidad de interponer reclamación económico-administrativa ante un órgano administrativo distinto del que decidió (Tribunal Económico-Administrativo), así como

el resto de vías de impugnación previstas en la normativa vigente. Circunstancias, todas ellas que posiblemente podrían haberse evitado en caso de, previamente a la realización los actos gravados por el impuesto, se hubiese recabado información de los servicios de asistencia e información de esta Administración, que le hubiesen comunicado la trascendencia de realizar una sola donación en un único acto o plasmar la voluntad de donar mediante actos separados de donación, realizados en fechas distintas.”

II. Consideraciones jurídicas

Primera.- Se plantea a esta Institución por el contribuyente su disconformidad con la obligación de tributar por el Impuesto sobre Donaciones por la donación recibida para compra de vivienda por un importe de 14.000 euros por medio de transferencia bancaria de fecha 23 de mayo de 2019, al considerar que al cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 132-8 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, tenía derecho a aplicar una reducción del 100 por 100 de la base imponible del citado Impuesto

El Departamento de Hacienda y Administración Pública, en cambio, considera que no es posible aplicar la reducción, al no cumplir el requisito relativo al patrimonio preexistente, ya que el donatario había recibido el día anterior una donación por importe de 116.000 euros para compra de vivienda, por lo que su patrimonio ya superaba el límite de 100,000 euros fijado en el citado artículo 132-8.

En opinión de esta Institución, y sobre esta cuestión, correspondería acreditar al sujeto pasivo que el contrato de donación fue perfeccionado con anterioridad a las transferencias recibidas, y que por tanto sólo ha habido una donación de dinero para compra de vivienda que fue recibido mediante tres transferencias y en dos días seguidos; y presentar solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de lo indebidamente ingresado ante el Departamento de Hacienda y Administración Pública, y caso de ser desestimada, presentar reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón.

Segunda.- El artículo 34 de la Ley General Tributaria dispone que constituyen derecho del obligado tributario el de ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 2 de febrero de 2011 interpreta esta norma en el sentido siguiente: *"La Ley lo configura como un "derecho" del contribuyente en el elenco de los derechos que enumera, no como una "obligación" de la Administración, es decir, que ejercido el derecho por el contribuyente a ser informado, se vulnera dicho derecho si la Administración hace caso omiso de la consecuencia derivada del ejercicio de ese derecho, el de ser informado. Quiere precisarse con ello, que la obligación de la Administración se hace depender del ejercicio del derecho, pues supone una respuesta a la pretensión de conocimiento de datos a la Administración".*

De conformidad con lo dispuesto el artículo 85.1 de la vigente Ley General

Tributaria, la Administración debe prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Esta actividad se instrumenta, según el apartado segundo del referido artículo, a través, entre otras, de las actuaciones siguientes: a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia; b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria; c) Contestaciones a consultas escritas; d) Actuaciones previas de valoración; y e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Las comunicaciones y actuaciones de información se regulan en el artículo 87 de la Ley General Tributarias en los siguientes términos:

“1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

3. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.”

Desde esta Institución se considera que para asistir y asesorar a los obligados tributarios o sujetos pasivos del Impuesto sobre Donaciones, a quienes se les impone el hecho material de la liquidación e ingreso del Impuesto, la Administración debería informar por los medios que valore más procedentes, sobre la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones a favor de los hijos del donante para la adquisición de vivienda habitual, que se establece en el artículo 132.8 del Texto refundido de la Ley de tributos cedidos, en relación con el plazo que hay para ingresar la cantidad donada para tener derecho a aplicar la reducción en la base imponible, dando cumplimiento de esta forma a lo dispuesto en los artículos 34 y 85.1 de la Ley General Tributaria.

III. Resolución

Por todo lo anteriormente expuesto, y en uso de las facultades que me confiere la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, considero conveniente formular la siguiente **Sugerencia**:

Para que por los órganos competentes del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón se proceda a estudiar la forma de informar, de la manera que entienda más procedente, a los obligados tributarios del Impuesto sobre Donaciones sobre el cumplimiento de los requisitos para tener derecho a la reducción por adquisición de vivienda habitual

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comuniquen si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

Zaragoza, a 19 de octubre de 2020

ÁNGEL DOLADO

JUSTICIA DE ARAGÓN