

Guía del Impuesto sobre Donaciones

INDICE

1. Hecho Imponible.....	2
2. Obligados al pago del Impuesto.....	3
3. Plazo.....	3
4. Plazo de prescripción del Impuesto.....	4
5. Comunidad Autónoma competente para su gestión y recaudación.....	4
6. Esquema general de liquidación del Impuesto.....	6
a. Base Imponible.....	7
b. Reducciones.....	8
c. Cuota Tributaria.....	23
d. Bonificación autonómica.....	25
e. Cuota Líquida:.....	27
7. Modelo para autoliquidar el Impuesto y documentación a aportar.....	27
8. Cita previa.....	29
9. Presentación y pago del Impuesto sobre Donaciones.....	29
10. Aplazamientos y fraccionamientos en el impuesto sobre Donaciones.....	31
11. Obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones.....	34
12. Colaboración social con presentadores profesionales.....	34
13. Casos especiales.....	35
a. Donación de un vehículo usado y su cambio de titularidad.....	35
b. Donación de un inmueble gravado con una hipoteca.....	35
c. Acumulación fiscal de donaciones.....	36
d. Consolidación de dominio en el caso de fallecimiento del usufructuario.....	37
14. Otros trámites tributarios y no tributarios.....	38
15. Normativa.....	38



1. Hecho Imponible.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), en el concepto donaciones grava las adquisiciones por parte de personas físicas derivadas de cualquier negocio jurídico realizado entre personas vivas a título gratuito. Junto con la donación, también quedan gravadas por el impuesto las operaciones siguientes:

- La condonación de deudas realizada con ánimo de liberalidad.
- La renuncia a derechos a favor de una persona determinada.
- La asunción de deudas con liberación del anterior deudor.
- El desistimiento en juicio o arbitraje a favor de la otra parte realizado con ánimo de liberalidad.
- La prestación económica derivada de contratos de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.

Importante: presunciones de donación

El artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge los siguientes supuestos de presunción de donación que admitirán, en todo caso, prueba en contrario:

- Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración, resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
- En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.



2. Obligados al pago del Impuesto.

Son sujetos pasivos del impuesto y están obligados al pago las personas donatarias o aquéllas que han sido favorecidas por la operación.

Importante: En ningún caso, un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado en el donatario por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que ambos impuestos son incompatibles.

3. Plazo.

En el concepto Donaciones, el plazo general establecido por la ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para presentar la autoliquidación del impuesto y demás documentación requerida es de 30 días hábiles, a contar desde el día siguiente a aquel en el que se cause el correspondiente acto o contrato.

No obstante, a partir del 1 de enero de 2022, con la nueva Ley de Tributos Cedidos (Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía), el plazo de presentación es de dos meses desde el día siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato, sin que exista la posibilidad de prórroga.

La presentación fuera del plazo establecido, sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración, comporta el abono de recargos por declaración extemporánea y, en su caso, intereses de demora.

El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Pero si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, exigiéndose además intereses de demora. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

La Ley prevé la posibilidad de reducir el recargo en un 25 por ciento si lo ingresa junto con el total de la deuda en su autoliquidación.



4. Plazo de prescripción del Impuesto.

El plazo de prescripción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es de cuatro años.

El plazo comenzará a contarse, con carácter general y salvo interrupciones de la misma, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación.

5. Comunidad Autónoma competente para su gestión y recaudación.

El ISD se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los Regímenes Tributarios Forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en el País Vasco y Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

El Estado ha cedido este impuesto a las Comunidades Autónomas. En concreto, se cede a cada una de ellas el rendimiento del ISD producido en su respectivo territorio, aunque existen algunas excepciones en las que el rendimiento corresponde al Estado y que se expondrán posteriormente.

En este sentido, en el ISD, se considera que una persona física reside en una Comunidad Autónoma cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la normativa aplicable, la cesión del rendimiento y el ejercicio de las competencias gestoras del impuesto, pueden distinguirse los siguientes casos:

- Si el donatario o persona favorecida por la donación reside en España:
 1. **Donación de un bien distinto a un inmueble:** se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida el donatario (donde haya permanecido un mayor número de días de los cinco años anteriores) y tanto la gestión como el rendimiento corresponden a esa misma Comunidad Autónoma.



2. **Donación de un bien inmueble:** se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique ese bien inmueble y tanto la gestión como el rendimiento corresponden a esa misma Comunidad Autónoma.

También tienen la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

3. **Donación de un bien inmueble sito en el extranjero:** los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a elegir entre la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan y la normativa estatal. En ambos casos, la gestión del impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- Si el donatario no reside en España:

La normativa del impuesto obliga a los sujetos pasivos por obligación real (caso de no residentes en España) a designar una persona con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

En la donación de bienes muebles y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, la gestión del impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y el donatario puede optar entre la aplicación de la normativa estatal del impuesto o la normativa de la Comunidad Autónoma en la que hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores.

En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», la gestión del impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los contribuyentes no residentes pueden optar entre la aplicación de la normativa estatal del impuesto o la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles .

Donación de otros bienes o derechos situados en el extranjero: esa donación no está sujeta al ISD español.

En el siguiente cuadro se señala, en función del lugar de residencia del donatario, así como de la ubicación de los bienes, donde deben presentar la autoliquidación y la normativa de aplicación.



DONATARIO (Sujeto Pasivo)	TIPO DE BIEN	COMPETENCIA	NORMATIVA
RESIDENTE	INMUEBLE EN ESPAÑA	Comunidad Autónoma donde radique el inmueble	Comunidad Autónoma de situación del inmueble
RESIDENTE	DEMÁS BIENES O DERECHOS EN ESPAÑA	Comunidad Autónoma de residencia	Comunidad Autónoma de residencia
RESIDENTE	INMUEBLE NO RADICADO EN ESPAÑA	ESTATAL	Opción: <ul style="list-style-type: none">• ESTATAL• Comunidad Autónoma De residencia
NO RESIDENTE	BIEN INMUEBLE RADICADO EN ESPAÑA	ESTATAL	Opción: <ul style="list-style-type: none">• ESTATAL• Comunidad Autónoma de situación del inmueble
NO RESIDENTE	DEMÁS BIENES Y DERECHOS EN ESPAÑA	ESTATAL	Opción: <ul style="list-style-type: none">• ESTATAL• Comunidad Autónoma en dónde hayan estado situados los bienes y derechos un mayor número de días en el período de los 5 años anteriores

6. Esquema general de liquidación del Impuesto

A continuación, se expone un esquema general del concepto Donaciones del ISD, a los solos efectos de que el contribuyente tenga una idea básica para su autoliquidación que después se desarrolla:

Modelo 651

Valor total de bienes y derechos

(-) Carga y gravámenes reales (Censos y pensiones sobre bienes)

(-) Deudas deducibles (garantizadas con derechos reales sólo si son asumidas fehacientemente por el donatario)

BASE IMPONIBLE



(-) REDUCCIONES (empresa, vivienda habitual persona con discapacidad...)

BASE LIQUIDABLE

(*) Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

(*) Coeficientes por parentesco y patrimonio preexistente

CUOTA TRIBUTARIA

(-) Bonificación (99% para grupo I y II)

(-) Deducciones (cuotas anteriores, doble imposición internacional)

CUOTA LÍQUIDA

a. Base Imponible

Constituye la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendido como su valor minorado por el importe de las cargas y deudas deducibles

Tras la aprobación de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, modifica la base imponible del ISD, ITPAJD e IP, para el caso de adquirirse bienes inmuebles se suprime el valor real por el valor de referencia que pasará a ser la base imponible del impuesto cuando lo que se adquiere es un bien inmueble.

De este modo, los interesados deberán consignar el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la autoliquidación del impuesto.

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, el precio o contraprestación pactada,



o ambos son superiores a su valor de referencia, habrá de consignarse la mayor de estas magnitudes. Los valores de referencia individualizados estarán disponibles en la Sede Electrónica del Catastro en 2022. 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, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

La Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía dispone de una herramienta que permite calcular el valor mínimo a declarar de los inmuebles de naturaleza urbana y rústica:

<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/valor-minimo-a-declarar-urbana>

<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/informe-vinculante-de-valoracion-rustica>

Son deducibles las cargas establecidas directamente sobre los bienes y derechos adquiridos que disminuyan realmente su capital y valor, como en el caso de los censos, las servidumbres y las pensiones.

No son deducibles las que constituyan obligación personal de la persona adquirente o las que, como las hipotecas y las prendas, no disminuyan el valor del bien o derecho en cuestión.

En cuanto a las deudas deducibles, lo son aquéllas garantizadas con derecho real que recaen sobre los mismos bienes y derechos adquiridos, siempre que la persona adquirente haya asumido de forma fehaciente la obligación de pagar la deuda con liberación de la anterior persona obligada al pago.

b. Reducciones

La base liquidable del impuesto se obtendrá aplicando sobre la base imponible determinadas reducciones en función del cumplimiento de las condiciones que la normativa prevé en cada caso.

Las reducciones establecidas tanto por el legislador estatal como autonómico, son muchas y en unas ocasiones responden a razones personales y en otras a la especial protección de ciertos bienes y actividades (vivienda habitual, empresas, explotaciones agrícolas...).

Hay determinadas reducciones que están condicionadas a la pertenencia del donatario a un determinado grupo de parentesco respecto al donante.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones define los siguientes grupos de parentesco:



Grupo	Composición
I	Descendientes, naturales o adoptivos, menores de 21 años.
II	Descendientes y adoptados de 21 o más años.
	Cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad
III	Hermanos (Colaterales de 2º grado) y sobrinos (3º grado) por consanguinidad o por afinidad (por matrimonio)
	Ascendientes (suegros) o descendientes por afinidad (hijos del cónyuge).
IV	Los demás parientes no incluidos en alguno de los grupos anteriores.

En la Comunidad Autónoma de Andalucía, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 5/2021 establece las siguientes equiparaciones (a efectos de reducciones de la base imponible y de aplicación de coeficientes multiplicadores y bonificaciones en cuota):

- a) Las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía o en registro análogos de otras administraciones públicas se equiparán a los cónyuges.
- b) Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptados.
- c) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptantes. Se entiende por acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción los constituidos con arreglo a la Ley 1/1998, de 20 de abril, de los Derechos y la Atención al Menor, y las disposiciones del Código Civil.

A continuación se recogen las diferentes reducciones que se pueden aplicar en nuestra Comunidad Autónoma, atendiendo a su orden en que se practicarán, en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas:

1) Reducción estatal por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades (art.20.6 LISD, en vigor desde el 1 de enero de 1988).

Reducción de la base imponible del 95 % del valor de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, exentas conforme al art.4.8 Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la transmisión se realice en favor del cónyuge, descendientes o adoptados.
- b) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- c) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos



efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

- d) En cuanto al donatario, no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar el valor de la adquisición.
- e) El donatario además deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

2) Mejora autonómica: reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por personas con parentesco

En la Comunidad Autónoma de Andalucía, como mejora autonómica:

- **Para donaciones producidas a partir del día 1 de enero de 2022**, la mejora de la reducción estatal por adquisición de empresas, negocios o participaciones en entidades, se divide en dos reducciones, una reducción por la adquisición de empresas y negocios profesionales, y otra reducción por la adquisición de participaciones en entidades, con los siguientes requisitos:

- Reducción por la adquisición de empresas individuales y negocios profesionales (artículo 35 Ley 5/2021):

- a) El donante ha de estar comprendido en los Grupos I, II y III o equiparados.
- b) Se exige que el donante haya ejercido la actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa a la fecha de la donación y percibiera rendimientos por dicha actividad.

No obstante, en el caso de que el donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha de la donación, dicha actividad empresarial o profesional deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por cualquiera de las personas contempladas en el párrafo a) de este apartado 1 ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la empresa o negocio, o mediante la explotación directa de estos, en caso de que le sean cedidas la empresa o negocio por cualquier negocio jurídico, percibiendo rendimientos por dicha actividad.

- c) Se establece un único plazo de mantenimiento de lo adquirido en el patrimonio durante los tres años siguientes a la fecha de la donación.
- d) Se aumenta el porcentaje de reducción de la base imponible al 99%.

- Reducción por la adquisición de participaciones empresariales (artículo 36 Ley 5/2021):

- a) El donatario esté comprendido en los Grupos I, II y III.



- b) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% del grupo de parentesco formado conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta de sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, así como en los supuestos de equiparación del artículo 26.
- c) Que el donante o alguna de las personas del grupo de parentesco conforme a lo establecido en el párrafo anterior, tengan o no participación en la entidad, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello remuneración.
- d) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- e) Que el donatario mantenga en su patrimonio las participaciones en la entidad durante los tres años siguientes a la fecha de la donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

No obstante, también será aplicable la reducción a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores de entidades participadas cuando los ingresos obtenidos por estas procedan, al menos en el 90%, de la realización de actividades económicas.

- **Para donaciones producidas a partir del 1 de enero de 2020, y antes del 1 de enero de 2022** en aplicación del artículo 30 del DL 1/2018, modificado por la Ley 6/2019, de 19 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el año 2020, con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.6.c) de la LISD, los contribuyentes podrán aplicar las siguientes mejoras y reducciones:

- a) Se acorta el plazo de mantenimiento de la adquisición y exención en el impuesto sobre el patrimonio de 10 a 5 años. Además si el donatario está comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la LISD, este requisito de mantenimiento se reduce a 3 años.
- b) Se amplía el ámbito subjetivo de beneficiarios, abarcando cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del donante.



- c) Se aumenta el porcentaje de reducción de la base imponible al 99% en el supuesto de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación. Además si el donatario está comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la LISD, este requisito de mantenimiento se reduce a 3 años.
- **Para donaciones producidas entre el 19 de marzo de 2009 y el 1 de enero de 2020**, en aplicación del artículo 30 del DL 1/2018, anterior artículo 21.2 del DL 1/2009, añadido por Decreto Ley 1/2010:

Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.6.c) de la LISD, los contribuyentes podrán aplicar las siguientes mejoras y reducciones:

- a) Se acorta el plazo de mantenimiento de la adquisición y exención en el impuesto sobre el patrimonio de 10 a 5 años. No obstante, a partir del 1 de enero de 2020, para grupos I y II será exigible el plazo de mantenimiento de 3 años por el tiempo que reste hasta el cumplimiento de dicho plazo.
- b) Se amplía el ámbito subjetivo de beneficiarios, abarcando cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del donante.
- c) Se aumenta el porcentaje de reducción de la base imponible al 99% en el supuesto de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación. No obstante, a partir del 1 de enero de 2020, para grupo I y II será exigible el plazo de mantenimiento de 3 años por el tiempo que reste hasta el cumplimiento de dicho plazo.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 2/2017 del 13 de enero de 2017, en relación a la aplicación de la reducción del art. 21 del DL 1/2009 caso de una donación de acciones de una empresa que desarrolla su actividad en Andalucía, siendo la donataria (su hija) residente en Andalucía, sin que resida el donante en España; se pronuncia de forma afirmativa al entender que la ley no distingue que el donante sea residente o no.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, Financiación, Relaciones financieras con las corporaciones locales y Juego, 3/2019 de 19 de febrero de 2019, considera que en el caso planteado de donación de ascendiente a tres de sus descendientes, de participaciones sociales de una empresa domiciliada en Andalucía cuyo objeto principal es la gestión de participaciones de otra sociedad radicada en Francia cabe aplicar la mejora autonómica, atendiendo al criterio de la DGT del Ministerio de Hacienda, que se pronuncia afirmativamente respecto a la aplicación de la exención del impuesto del patrimonio en el caso que se acredite que la filial francesa desarrolla una actividad conforme prevé el último párrafo de la letra a) 1ª del artículo 4.8.dos de la Ley del impuesto sobre Patrimonio.



3) Mejora autonómica, reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, de personas sin parentesco.

La Comunidad Autónoma de Andalucía ha aprobado la siguiente mejora autonómica:

- **Para donaciones producidas a partir del 1 de enero de 2022 (artículos 35 y 36 Ley 5/2021).**

Además de los requisitos exigidos para las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades cuando el donatario se encuentre en el Grupo IV de parentesco se exigirán los siguientes requisitos para aplicar el 99% de reducción:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del donante que esté vigente a la fecha de la donación y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación y con una antigüedad mínima de tres años ininterrumpidos en el ejercicio de estas inmediatamente anteriores a la fecha de la donación. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el donante les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

- **Para donaciones producidas a partir del 28 de junio de 2018 y antes del 1 de enero de 2022:**

Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 30 del DL 1/2018, los contribuyentes sin relación de parentesco con el donante, podrán aplicar las siguientes mejoras y reducciones si cumplen:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha de la donación y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

- **Para donaciones producidas entre el 19 de marzo de 2009 y el 28 de junio de 2018, en aplicación del art 22 ter del DL 1/2009, añadido por Decreto Ley 1/2010:**



Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.6 de la LISD y el art. 21.2 del DL 1/2009, los contribuyentes sin relación de parentesco con el donante, podrán aplicar las siguientes mejoras y reducciones si cumplen:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha de la donación y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

4) Reducción estatal por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico. (art. 20.7 de la LISD, en vigor desde el 1 de enero de 1988).

El artículo 20.7 de la LISD establece una reducción del 95% del valor de la adquisición, en las donaciones de bienes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, por cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido, siempre que se cumplan los requisitos b) y e) del artículo 20.6 de la LISD, (señaladas en el apartado “Reducción estatal por adquisición de empresa”).

A partir del 28 de diciembre de 2012, se modifica el apartado 20.7, con la siguiente redacción: “se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las Administraciones públicas territoriales o institucionales”.

5) Reducción estatal por adquisición de explotaciones agrarias. (artículos 9, 10, 11 y 20 de la Ley 15/1995, de modernización de las explotaciones agrarias, en vigor desde el 25 de julio de 1995).

La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece determinadas reducciones, que pueden resumirse así:

- 90%. Transmisión íntegra de la explotación, realizada en favor o por el titular de otra Explotación Agraria Prioritaria (100% si el adquirente es el cónyuge viudo, un agricultor joven o un asalariado agrario).
- 75%. Transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas en favor de un titular de una Explotación Agraria Prioritaria (85% si el adquirente es un agricultor joven o un asalariado agrario).
- 50%. Transmisión de terrenos para completar bajo una sola linde el 50% o más de la superficie de una explotación.



6) Reducción autonómica por la adquisición “inter vivos” de explotaciones agrarias. (art. 32 del DL 1/2018, en vigor desde el 28 de junio de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2021)

- **Para donaciones producidas a partir del 1 de enero de 2022** desaparece como reducción independiente quedando integrada dentro de la reducción por adquisición de empresas individuales y negocios profesionales.
- **Para donaciones producidas después del 1 de enero de 2020, y antes del 1 de enero de 2022** en aplicación del art 32 del DL 1/2018:

A estos efectos los términos “explotación agraria” y “agricultor profesional” son los definidos el artículo 2 apartados 2 y 5 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias”.

A) Por el cónyuge o descendientes del causante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 20.1 del DL 1/2018, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha de la donación.

No obstante, en el caso de que el donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha de la donación, dicha actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sean cedidas las explotaciones agrícolas por cualquier negocio jurídico.

En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los tres años siguientes a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.

B) Esta reducción también será aplicable a aquellos adquirentes que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente citada, cumplan los siguientes requisitos y condiciones:

a) Que el donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o, en su caso, se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.

b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.



c) Que el adquirente tuviese un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación al Régimen General, que esté vigente a la fecha del fallecimiento o donación y que acredite una antigüedad mínima de cinco años en la misma.

d) Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o, en su caso, que la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición.

La reducción será incompatible, para una misma adquisición y contribuyente, con la aplicación de la reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD y con las reducciones previstas en los artículos 30 y 31 del DL 1/2018. Asimismo, esta reducción es incompatible con los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

- **Para donaciones producidas a partir del 2 de agosto de 2016 hasta el 1 de enero de 2020** (en aplicación del artículo 32 del DL 1/2018 y del artículo 22 quáter del DL 1/2009, modificado por el Decreto Ley 4/2016) en los que se adquiriera una explotación agraria, se aplicará la reducción con idénticas condiciones recogidas en el artículo 32 del DL 1/2018, tanto para personas con parentesco como personas sin parentesco, si bien el requisito de mantenimiento en el patrimonio del adquirente de la explotación agraria será de cinco años siguientes al fallecimiento. No obstante, a partir del 1 de enero de 2020, para grupos I y II será exigible el plazo de mantenimiento de 3 años por el tiempo que reste hasta el cumplimiento de dicho plazo.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 12/2017 de 7 de abril de 2017, aclara respecto al cobro de la pensión de jubilación, que resulta necesario que el causante o donante se encuentre exclusivamente jubilado de la actividad agrícola, sin que la edad resulte determinante a estos efectos. Además puntualiza que el cónyuge o descendiente deberán ejercer de forma habitual, personal y directa la actividad económica vinculada a la explotación, con independencia del régimen de cotización de aquéllos en la Seguridad Social. Y añade que se aplicará solo a los donatarios que desarrollen la actividad de forma habitual, personal y directa y no a otros donatarios.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 15/2017 de 19 de abril de 2017, señala que no resulta necesario que la actividad agrícola constituya la principal fuente de renta de los donatarios, en aplicación del Decreto Ley 4/2016 de 26 de julio, que suprime dicha condición.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 22/2017 de 31 de mayo de 2017, señala que ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa no implica que tenga que realizarse de forma física en exclusiva, sino que también engloba, por ejemplo, el gestionar el cobro de la PAC, tener trabajadores contratados o cualquier otra cuestión que pueda ser prueba de ejercicio de la actividad, entendida como ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Sin embargo, no cabría considerar el arrendamiento de la explotación agrícola que se consideraría un rendimiento de capital inmobiliario y no un rendimiento de actividad económica. Además señala que en caso de que se ejerza la actividad a través “de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil, debe entenderse que cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin



que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos.”

7) Reducción por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de vivienda habitual

- **Para las donaciones que tengan lugar a partir del día 1 de enero de 2022 (artículo 32 Ley 5/2021) se establece una reducción propia por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de una vivienda habitual, sin necesidad de que se trate la primera vivienda habitual.**

Los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, o de las personas equiparadas a éstas de acuerdo con lo establecido en el artículo 26, para la adquisición de su vivienda habitual, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que el donatario cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- 1.ª Ser menor de 35 años.
- 2.ª Tener la consideración de persona con discapacidad.
- 3.ª Tener la consideración de víctima de violencia doméstica.
- 4.ª Tener la consideración de víctima del terrorismo o persona afectada.

b) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Que el importe íntegro de la donación se destine a la compra de la vivienda habitual.

d) La vivienda deberá estar situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

e) El donatario ha de mantener la vivienda habitual durante los tres años siguientes a la fecha de su adquisición.

f) La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del período de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar la escritura pública en que se formalice la compraventa. En



este documento público deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

Importante: la base máxima de la reducción será 150.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración de persona con discapacidad, la base de la reducción no podrá exceder de 250.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes ascendientes o personas equiparadas a éstas, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.

- Para las donaciones que tengan lugar desde el 10 de septiembre de 2009 y con anterioridad al 1 de enero de 2022, (art. 27 DL 1/2018, anterior art. 22 DL 1/2009) los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes o de las personas equiparadas a éstas, para la adquisición de su **primera** vivienda habitual, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - a) Que el donatario sea menor de 35 años o tenga la consideración legal de persona con discapacidad.
 - b) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la LISD. (Hasta 402.678,11 €).
 - c) Que el importe íntegro de la donación se destine a la compra de la primera vivienda habitual.
 - d) La vivienda deberá estar situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
 - e) La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del periodo de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar el documento en que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

Importante: La base máxima de la reducción será 120.000 euros, con carácter general.

No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes ascendientes, adoptantes o personas equiparadas a éstas, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos, 9/2008 de 11 de diciembre de 2008, puntualiza que los impuestos directos e indirectos, notaría, registro y demás gastos imprescindibles en la adquisición de la vivienda habitual se consideran incluidos en el valor de la compra de la vivienda y



por tanto aplicable la reducción.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 8/2017, de 23 de marzo de 2017, señala que la reducción es también aplicable en caso de que el inmueble que vaya a ser objeto de compraventa pertenezca a los propios donantes del dinero para su adquisición, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos. Todo ello con independencia de la tributación posterior en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del inmueble transmitido.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego, 6/2013 de 4 de junio de 2016, en relación a la cuestión planteada de donación de dinero para la adquisición en proindiviso por mitades de la vivienda habitual, señala que la aplicación de la reducción regulada en el artículo 22 del DL 1/2009 no infiere que el donatario deba adquirir la totalidad del pleno dominio, por lo que cabe aplicar la señalada reducción en el caso de cumplir el resto de requisitos.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego 2/2015, del 3 de marzo de 2015, en relación a la posibilidad de aplicación del beneficio fiscal en el caso de una donación de dinero para la amortización parcial de un préstamo hipotecario sobre un inmueble que constituye la vivienda habitual del donatario, es criterio de ese Centro Directivo no extender a otros hechos imponderables distintos a la compraventa simultánea a la donación del dinero, en aplicación del artículo 14 de la LGT, que no admite la analogía para extender más allá de los términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales. Por tanto, no aplicar por ese concepto reducción alguna.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego 4/2015 del 13 de mayo de 2015, se pronuncia de forma afirmativa a la cuestión planteada sobre la aplicación de la reducción autonómica por donación de dinero a descendiente para la adquisición de la primera vivienda habitual a través de la autopromoción, en consonancia con la normativa del IRPF que considera que el concepto de vivienda habitual abarca no solo la adquisición sino la construcción y siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la norma.

Sin embargo con posterioridad se produce un cambio de criterio, en relación a la donación de dinero para la autoconstrucción de la vivienda habitual. Como ejemplos, las Consultas Vinculantes: 11/2017, 42/2017 y 6/2018, en las que se plantea la distinción de la adquisición del solar y las obras de autoconstrucción, resultando tan solo de aplicación la reducción del artículo 22 del DL 1/2009 en el primero de los supuestos planteados ya que el segundo no corresponde a una adquisición, sin que quepa aplicar la analogía en materia tributaria.

Además, tal como señala la C.V. 6/2018, para que resulte factible la aplicación de la reducción en la adquisición de un solar, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Para que la vivienda constituya la residencia habitual, debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo máximo de 12 meses desde la terminación de la obra.



8) Mejora autonómica, reducción por la donación de vivienda habitual a descendientes con discapacidad.

- **Para donaciones producidas a partir del 1 de enero de 2022 (artículo 33 Ley 5/2021)**, los donatarios que reciban el pleno dominio de un inmueble de sus ascendientes, o de las personas equiparadas a éstos de acuerdo con lo establecido en el artículo 26, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que el donatario cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- 1.ª Ser menor de 35 años.
- 2.ª Tener la consideración de persona con discapacidad.
- 3.ª Tener la consideración de víctima de violencia doméstica.
- 4.ª Tener la consideración de víctima del terrorismo o persona afectada.

b) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual del donatario.

d) El donatario ha de mantener la vivienda habitual durante los 3 años siguientes a la fecha de su adquisición.

e) Que se haga constar en la escritura pública en la que se formalice la donación que el inmueble se destine a constituir la vivienda habitual para el donatario y el compromiso de mantenimiento a que se refiere la letra anterior.

Importante: la base máxima de la reducción será 150.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración de persona con discapacidad, la base de la reducción no podrá exceder de 250.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones provenientes del mismo o de diferentes donantes cotitulares de la vivienda donada, la base de la reducción no podrá exceder del límite anteriormente señalado.

- **Para donaciones producidas antes del 1 de enero de 2022 (art. 28 del DL 1/2018, anterior 21 bis del DL 1/2009).**



De acuerdo con el artículo 28 del DL 1/2018, con idéntica redacción al artículo 21bis del DL 1/2009, que añade la Ley de Presupuestos para el año 2018, en vigor desde el 1 de enero de 2018, los donatarios que reciban el pleno dominio de una vivienda de sus ascendientes o de las personas equiparadas a estos, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad.
- b) Que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual del donatario.
- c) Que se haga constar en la escritura pública en la que se formalice la donación que el inmueble se destine a constituir la vivienda habitual para el donatario y el compromiso de no realizar una transmisión inter vivos en los tres años siguientes a su adquisición.
- d) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la LISD (Hasta 402.678,11 €).

El importe de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones provenientes del mismo o de diferentes donantes cotitulares de la vivienda donada, la base de la reducción no podrá exceder del límite anteriormente señalado.

9) Reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional, art. 29 del DL 1/2018 y art.34 de la Ley 5/2021)

Los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes y de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, se podrán aplicar una reducción del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional.
- b) Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio social o fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- c) Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.
- d) Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de



una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.

- e) Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- f) Que la empresa individual o negocio profesional, constituidos o ampliados como consecuencia de la donación de dinero, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo. Desde el 1 de enero de 2020, en el caso de que los donatarios pertenezcan al Grupo I y II del artículo 20.2.a) de la LISD, o equiparaciones del artículo 20.1.b) de este DL 1/2018, este requisito será de tres años. No obstante, para adquisiciones anteriores al 1 de enero de 2020 será exigible el plazo de mantenimiento de 3 años por el tiempo que reste hasta el cumplimiento de dicho plazo.

Importante: Con vigencia desde el 1 de enero de 2018, el importe máximo de la reducción será de 1.000.000 de euros. En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos, 1/2012 de 9 de enero de 2011, se pronuncia en relación a la posibilidad de aplicar la reducción regulada en el artículo 22 bis del DL 1/2009, a sociedades mercantiles, puntualizando que ha sido voluntad del legislador circunscribir la reducción al ámbito de los empresarios y profesionales que ejerzan su actividad como persona física, sin que pueda hacerse extensible a las sociedades mercantiles cualesquiera que sea su modalidad.

En distinto sentido se pronuncia la Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos 8/2012 de 22 de marzo de 2012, en relación a una donación para la constitución de una sociedad civil, en el caso que concurren en los donatarios las condiciones para ser considerados profesionales o empresarios individuales así como el resto de requisitos del artículo 22 bis del DL 1/2009, la posterior constitución de una sociedad civil para gestionar la actividad empresarial no impedirá la aplicación del beneficio fiscal.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos, 11/2016 de 22 de diciembre de 2016, señala que el caso planteado de donación de dinero para la adquisición de un inmueble destinado a ser la sede para ejercicio de su actual actividad profesional de abogacía, no implica per se la ampliación del negocio, salvo que la adquisición conlleve más empleados, mayor volumen empresarial, etc. debiendo quedar demostrado este aspecto en su caso, por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

CONSULTAS VINCULANTES

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación y Tributos, 4/2018 de 15 de marzo de 2018, señala que no se puede aplicar la reducción del artículo 22 bis del DL 1/2009 en los casos de donaciones parciales de un negocio donde los hijos constituyen el suyo propio, al entender que resulta una extensión a otros hechos imponderables en aplicación del art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la



cual no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. En este mismo sentido se pronuncia la Consulta Vinculante de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego 3/2015, de 30 de abril de 2015, al entender que no cabe la aplicación de las reducciones en el caso planteado de uso del dinero donado en la cancelación de la hipoteca pendiente del local en el que se desarrolla la actividad.

La Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Hacienda del 8 de septiembre de 2010, CV 1936-10, en relación a la posibilidad de sustituir una fincas donada por otra similar, para el cumplimiento del mantenimiento del valor de adquisición durante el plazo legal, se pronuncia en sentido afirmativo, toda vez que se cumplan los requisitos establecidos para la exención del impuesto sobre el patrimonio, el importe de la enajenación se reinvierta de forma inmediata, manteniéndose al menos el valor por el que se practicó la reducción y el donatario continuase exento en el impuesto patrimonial, al menos durante el plazo restante para que se cumpla el plazo legal. Sin perjuicio, de la tributación que proceda por la transmisión onerosa de las fincas y de la adquisición y, de las consecuencias en el ámbito del IRPF y cumplimiento de los restantes requisitos.

c. Cuota Tributaria

Sobre la base liquidable del impuesto resultado de aplicar, en su caso, las reducciones señaladas anteriormente se aplica la tarifa con el fin de obtener la cuota íntegra.

Tarifa del impuesto.

a. Vigente desde 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2021 (artículo 33 DL 1/2018):

Base Liquidable Hasta euros	Cuota Intgra euros	Resto Base Liquidable Hasta euros	Tipo Aplicable porcentaje
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15



Base Liquidable Hasta euros	Cuota Intgra euros	Resto Base Liquidable Hasta euros	Tipo Aplicable porcentaje
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,50

b. Vigente a partir del 1 de enero de 2022 (artículo 37 Ley 5/2021).

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntgra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	8.000	7
8.000	560	7.000	8
15.000	1.120	15.000	10
30.000	2.620	20.000	12
50.000	5.020	20.000	14
70.000	7.820	30.000	16
100.000	12.620	50.000	18
150.000	21.620	50.000	20
200.000	31.620	200.000	22
400.000	75.620	400.000	24
800.000	171.620	En adelante	26

Una vez determinada la cuota íntgra, hay que aplicar un coeficiente multiplicador. El resultado de esta operación es la cuota tributaria del impuesto.

a. Vigente hasta el 31 de diciembre de 2021.

Hasta el 31 de diciembre de 2021 el coeficiente multiplicador que se aplicaba era el regulado en el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual depende del grado de parentesco y del patrimonio preexistente.



Patrimonio preexistente en Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

b. Vigente a partir del 1 de enero de 2022

A partir del 1 de enero de 2022 la Comunidad Autónoma de Andalucía establece en el artículo 38 un coeficiente multiplicador único para cada grado de parentesco sin tener en cuenta el patrimonio preexistente.

Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1,0	1,5	1,9

d. Bonificación autonómica

A partir del 11 de abril de 2019, se contempla una bonificación del 99 % de la cuota tributaria en adquisiciones “inter vivos”, actualmente regulada en el artículo 40 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, cuando el contribuyente esté incluido en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la LISD, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 26 de la citada norma.

Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos” se formalice en documento público. Si el objeto de la transmisión es metálico, el documento público deberá formalizarse en el plazo máximo de un mes desde que se produjo la entrega.

Además, hay que tener en cuenta que cuando el objeto de la donación o de cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos sea metálico o cualquiera de los bienes o derechos contemplados en la Ley del

Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos resulte debidamente justificado, que ha debido quedar reflejado en el propio documento.

Ejemplo: El 4 de enero de 2022, don José, residente en Madrid, hace una donación a su hijo Miguel de 30 años y residente en Sevilla, donde trabaja, de 100.000 euros, la cual formalizan en escritura pública, donde han justificado el origen de los fondos. Miguel carece de patrimonio preexistente.

El día 4 de marzo de 2022 (dentro del plazo de autoliquidación, que es de dos meses desde el día siguiente a la fecha del devengo) presenta la declaración del impuesto, de la siguiente forma:

Como estamos ante una donación de dinero, hay que tener en cuenta el lugar de residencia del donatario para determinar la Comunidad Autónoma competente para su gestión y cobro. En este caso como el donatario, Miguel, vive en Sevilla, será Andalucía la competente, siendo aplicable la Ley 5/2021, de 20 de octubre de



Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que regula beneficios fiscales aplicables a los hechos imponible que tengan lugar en su territorio en relación con los tributos cedidos y los tributos propios.

Es por ello, por lo que a esta donación será aplicable la bonificación del 99% recogida en el artículo 40 de la Ley 5/2021, ya que Miguel se encuentra dentro del grupo II de parentesco (de acuerdo con el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), y además al tratarse de una donación en metálico se ha justificado el origen de los fondos en el documento público en el que se ha formalizado la transmisión.

Base Imponible: 100.000 euros

Base Liquidable: 100.000 euros

Cuota íntegra: 12.620 euros

Coefficiente multiplicador: 1 ya que son padre e hijo, es decir, grupo II de parentesco, y es irrelevante el patrimonio preexistente previo del hijo .

Cuota Tributaria: 12.620 euros

Bonificación: $99\% = 12.620\text{€} * 0,99 = 12.291,21 \text{€}$

Cuota Líquida (a ingresar): 12.620 euros – 12.12.493,8 euros = 126,2 euros

INFORME SOBRE LA BONIFICACIÓN AUTONÓMICA DE ANDALUCÍA

La Dirección General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego ha elaborado un informe de fecha 20 de diciembre de 2019 con la interpretación de diversas cuestiones en la aplicación de esta bonificación y que versa sobre los siguientes aspectos:

- 1.- Formalización en documento público.
- 2.- Documento Público realizado en el extranjero.
- 3.- Justificación del origen de los fondos.
- 4.- Aplicación de los beneficios fiscales en la acumulación de una donación actual a una donación anterior al Decreto Ley 1/2019, de 9 de abril.
- 5.- Donación de metálico en varios plazos.
- 6.- Donación entre cónyuges separados.



- 7.- Rescate de seguros de vida.
- 8.- Excesos de adjudicación gratuitos en las escrituras de aceptación y adjudicación de herencia.
- 9.- Condonación de deuda. Plazos pendientes de amortizar en los préstamos entre particulares.
- 10.- Plazo para otorgamiento del documento público.
- 11.- Donación del usufructo desmembrado con carácter previo al Decreto Ley 1/2019, de 9 de abril.
- 12.- Concurrencia de las reducciones sobre la base imponible previstas en el artículo 27 y siguientes del TR y las bonificaciones sobre la cuota previstas en el artículo 33 del Decreto Ley 1/2019, de 9 de abril.
- 13.- Aplicación de la bonificación cuando concurren un donante residente en Andalucía y un donatario no residente correspondiendo a la AEAT la competencia para la gestión del impuesto.
- 14.- Renuncia a la herencia una vez prescrito el Impuesto.
- 15.- Consolidación del pleno dominio desmembrado por el concepto donaciones como consecuencia del fallecimiento del usufructuario.
- 16.- Donación sujeta a condición.
- 17.- Donación en moneda extranjera.
- 18.- Donación de criptomonedas.

Dicho informe se localiza en el siguiente enlace:

[https://juntadeandalucia.es/export/drupaljda/Informe%20interpretacion%2033%20Ter\(F\).pdf](https://juntadeandalucia.es/export/drupaljda/Informe%20interpretacion%2033%20Ter(F).pdf)

e. Cuota Líquida:

Se obtiene como resultado de restar a la Cuota Tributaria las bonificaciones y deducciones.



7. Modelo para autoliquidar el Impuesto y documentación a aportar.

En Andalucía es obligatoria la autoliquidación del impuesto; el modelo de autoliquidación a presentar es el 651.

El modelo 651 debe estar firmado por el donatario que es el sujeto pasivo del impuesto.

A través del siguiente enlace se puede acceder al modelo:

<https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/apl/pacweb/modelos/modelo651/inicio651.xhtml>

Junto al modelo 651 se han de presentar los siguientes documentos:

1º. A partir del 27 de marzo de 2020 y, en el caso de que los hechos, actos o contratos sujetos a imposición se formalicen en documento notarial, no resulta obligatorio adjuntar dicha escritura a la autoliquidación del impuesto.

2º. En el caso que los hechos, actos o contratos sujetos a imposición no se formalicen en documento público, deberá adjuntarse contrato privado comprensivo de la transmisión lucrativa, en el que se identifiquen los

sujetos que intervienen y, en su caso el porcentaje de participación; el objeto transmitido y su valoración. En el caso de bienes inmuebles será obligatorio incluir la referencia catastral.

3º. En los seguros de vida en caso de supervivencia sujetos al impuesto sobre Donaciones deberá adjuntarse certificación expedida por la entidad aseguradora en la que se identifique la persona contratante, el asegurado, el beneficiario, el importe a percibir y el número de póliza.

4º. DNI del donante y del donatario.

5º. Relación de bienes y derechos que componen el patrimonio preexistente del donatario a la fecha del devengo cuando sea superior a 402.678,11€, valorado conforme las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

6º. Documentación relativa a cargas, deudas y gastos deducibles. Se justificarán mediante documentos públicos o privados que acrediten su existencia. En el caso de préstamos hipotecarios bastará con el certificado de capital pendiente de amortización a la fecha de fallecimiento.

7º. Documentación relativa a reducciones en la base imponible:



- Discapacidad: Certificado expedido por el órgano competente reconociendo el grado de discapacidad.
- Actividad empresarial individual o negocio profesional:
 1. Última declaración de IRPF presentada por el donante.
 2. Certificado de rendimientos del trabajo del donante incluidos en la última declaración de IRPF.
 3. En caso de adquisición sin parentesco, contrato laboral y documentación que acredite el grupo de cotización a la seguridad social.
- Por adquisición de explotaciones agrarias: La condición de explotación prioritaria, a los efectos de la obtención de los beneficios fiscales se acreditará mediante certificación expedida por la Consejería competente en materia de agricultura de la Junta de Andalucía.

8º Los documentos públicos extranjeros destinados a que se presenten ante la Administración española deben cumplir todos los siguientes requisitos formales:

- Debe tratarse de un documento original o de una copia certificada por el mismo organismo que expidió el documento original.
- Todo documento público extranjero deberá ser previamente legalizado por vía diplomática ó, en el caso de los Estados parte del Convenio de la Haya de 1961, rubricado con la Apostilla de la Haya. La web del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación facilita información al respecto.
- Debe estar traducido al español por traductor jurado acreditado.

8. Cita previa

Resulta necesaria la obtención de cita previa para la presentación de los documentos y autoliquidaciones relativas a este Impuesto.

También resulta necesaria la cita previa para los servicios de información tributaria y de confección de modelos tributarios que presta la Agencia Tributaria de Andalucía por vía telefónica.

Dicha cita se puede pedir a través de:

- La web de la Agencia Tributaria de Andalucía:

<https://www.juntadeandalucia.es/economiyhacienda/haciendayadministracionpublica/citaprevia>



- O en el Centro de Información y Atención Tributaria por teléfono llamando al número 954544350.

9. Presentación y pago del Impuesto sobre Donaciones.

La presentación y pago del impuesto comprende dos operaciones:

A) Presentación de la autoliquidación. El obligado tributario puede optar por confeccionar y presentar los documentos y autoliquidaciones relativas a este Impuesto:

De forma presencial, mediante cita previa, personándose en cualquiera de las Gerencias Provinciales, Unidad Tributaria de Jerez de la Frontera de la Agencia Tributaria de Andalucía u Oficinas de Información y Asistencia.

De forma telemática, a través de la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía.

B) Pago, en el supuesto de que no solicite aplazamiento o fraccionamiento. Las formas disponibles para realizar pagos ante la Agencia Tributaria de Andalucía son las siguientes:

a) De manera presencial, con cita previa, en las Gerencias Provinciales, en la Unidad Tributaria de Jerez y en las Oficinas de Información y Asistencia:

1º. Mediante cargo en cuenta abierta en alguna de las siguientes entidades:

Abanca, Banco Santander, Bankinter, BBK Bank, CajaSur, BBVA, CaixaBank, Caja Rural de Baena, Caja Rural de Cañete Torres, Caja Rural de Córdoba, Caja Rural de Granada, Caja Rural de Jaén, Caja Rural de Nueva Carteya, Caja Rural de Utrera, Caja Rural del Sur, Cajamar y Unicaja.

2º. Mediante tarjeta de crédito o de débito VISA o Mastercard en cualquiera de las entidades colaboradoras para la gestión recaudadora de la Junta de Andalucía.

3º. Mediante la aportación del NRC (Número de referencia completo). El NRC puede obtenerse mediante el previo pago del importe de la autoliquidación en cualquiera de las entidades colaboradoras.

b) Desde la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía, en su Plataforma de Pago y Presentación.

Con certificado digital pagando:

1º. Mediante tarjeta de crédito o de débito VISA o Mastercard. En este caso el pago se puede realizar con una tarjeta de titularidad distinta a la del sujeto pasivo



2º. Mediante cargo en cuenta abierta en alguna de las entidades colaboradoras para la gestión recaudadora de la Junta de Andalucía. En este caso el titular del certificado tiene que coincidir con el titular de la cuenta bancaria.

3º. Mediante la aportación del NRC (Número de referencia completo). El NRC puede obtenerse mediante el previo pago del importe de la autoliquidación en cualquiera de las entidades colaboradoras. Una vez abonado el modelo 651 la entidad colaboradora entregará el código NRC al ciudadano.

Las entidades colaboradoras desde las que se pueden realizar pagos mediante cargo en cuenta desde la Plataforma de Pago y Presentación son las siguientes:

Abanca, Banco Santander, Bankinter, BBK Bank, CajaSur, BBVA, CaixaBank, Caja Rural de Baena, Caja Rural de Cañete Torres, Caja Rural de Córdoba, Caja Rural de Granada, Caja Rural de Jaén, Caja Rural de Nueva Carteya, Caja Rural de Utrera, Caja Rural del Sur, Cajamar y Unicaja.

c) En las sucursales de las entidades colaboradoras para la gestión recaudadora de la Junta de Andalucía.

Mediante dinero de curso legal.

Mediante los medios de pago que cada una de las entidades ofrezca a los clientes que tengan cuenta abierta en ella.

A través de la banca electrónica de las siguientes entidades que ofrecen dicho servicio a sus clientes: BBVA, CaixaBank, Cajamar, Caja Rural de Granada y Unicaja.

10. Aplazamientos y fraccionamientos en el impuesto sobre Donaciones.

1. Solicitud del aplazamiento o fraccionamiento del impuesto

El pago de una deuda puede aplazarse o fraccionarse por la Administración a solicitud del interesado cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago de su débito.

Con carácter general dicho aplazamiento o fraccionamiento deberá ir acompañado de la aportación de una garantía, salvo que la cuantía de la deuda total sea igual o inferior a la cantidad de 30.000 euros.

La solicitud del aplazamiento o fraccionamiento puede realizarse, una vez presentado el modelo 651, mediante la presentación del modelo 270 (cantidades superiores a 30.000 euros) o del modelo 271 (cantidades inferiores a 30.000 euros):



- A través de la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía.
- De manera presencial, mediante cita previa, personándose en cualquiera de las Gerencias Provinciales, Unidad Tributaria de Jerez de la Frontera de la Agencia Tributaria de Andalucía.

A través del siguiente enlace se accede a la página web de la Agencia Tributaria de Andalucía para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento:

<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/aplazamientos-y-fraccionamientos>

Además la normativa específica del tributo permite el aplazamiento por tres años del pago de las autoliquidaciones correspondientes a la donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional. Vencido el aplazamiento además y siempre que se cumplan determinados requisitos, se podrá acordar el fraccionamiento de pago en siete plazos semestrales sucesivos, a partir de la notificación de la concesión del fraccionamiento.

2. Intereses por los fraccionamientos de pago del impuesto.

El aplazamiento o fraccionamiento de la deuda irá acompañado de los intereses de demora correspondientes.

El interés de demora será el interés legal del dinero en los casos en los que la garantía aportada sea aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. En el resto de los casos será el interés legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

3. Documentación habrá que acompañar a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento:

Si se presenta el modelo 270, esto es, cuando la cuantía de la deuda total sea superior a 30.000 euros, se tendrá que aportar la siguiente documentación:

- Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o compromiso de certificado de seguro de caución.
- Deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

No obstante, cuando la garantía no sea un aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución, se aportará:



- Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención. En concreto, deberá aportarse escrito o comunicación de al menos dos entidades financieras, con las que opere habitualmente el deudor, en los que conste expresamente la denegación del aval solicitado.
- Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes, haciendo constar las cargas o deudas que recaigan directamente sobre el bien ofrecido en garantía.
- Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, además de toda la documentación anterior, se aportará:

- Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.
- Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Si por el contrario, el modelo que se presenta es el 271, esto es, cuando la cuantía de la deuda es igual o inferior a 30.000 euros, solo será necesario justificar la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido y no es necesaria la presentación de otra documentación adicional, ya que están exentos de aportar garantías para su concesión.

4. Consecuencias de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento.

La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del correspondiente interés de demora. La presentación en período ejecutivo conllevará la suspensión de las actuaciones de enajenación de los bienes embargados, hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, el procedimiento de apremio puede continuar.

5. Plazo existe para solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del impuesto.

Se pueden solicitar aplazamientos y fraccionamientos del Impuesto sobre Donaciones tanto en período voluntario como en período ejecutivo.

- En período voluntario puede solicitarse dentro del plazo de 30 días a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.
- En período ejecutivo la solicitud puede entregarse en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.



6. Cómo pagar una parte o de una vez un fraccionamiento ya concedido

El contribuyente puede cancelar, total o parcialmente, y realizar el pago anticipado de la deuda en cualquier momento. En todo caso deberá solicitar cita previa para obtener la carta de pago correspondiente.

7. Domiciliar el pago de los fraccionamientos.

Sí, en estos casos el vencimiento de los plazos coincidirá con los días 5 ó 20 de cada mes, según se señale en el acuerdo que apruebe el fraccionamiento.

Además, si ya se ha concedido el fraccionamiento, se puede solicitar la domiciliación, con certificado digital, en el siguiente enlace:

<http://www.juntadeandalucia.es/economiayhacienda/apl/surweb/modelos/modeloDOM/DOM.jspc>

11. Obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones.

A partir del 13 de marzo de 2020, se establece la obligación de relacionarse con la Agencia Tributaria de Andalucía a través de medios electrónicos para cualquier trámite, además de a las personas obligadas por lo establecido en el artículo 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas(en adelante Ley 39/2015) a:

- Las personas físicas que, actuando en nombre de un tercero, estén incluidas en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, cuando actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- Las personas físicas integradas en entidades, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales que, en el marco de la colaboración social regulada en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, hayan celebrado el correspondiente convenio.

El mencionado artículo 14.2 de la Ley 39/2015 establece la obligación de relacionarse por medios electrónicos con las administraciones públicas los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.



b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

12. Colaboración social con presentadores profesionales.

La colaboración social en la aplicación de los tributos es el marco de actuación establecido por la Ley General Tributaria que permite, mediante la firma de acuerdos de colaboración con la Agencia Tributaria de Andalucía, que las Administraciones Públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y las entidades privadas, colaboren en la aplicación de los tributos en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Si el profesional pertenece a una asociación o a un Colegio Profesional que haya firmado un Convenio sobre Colaboración Social con la Agencia Tributaria de Andalucía, tendrán que dirigirse a los órganos de dirección de la asociación o al Colegio Profesional para firmar el documento de adhesión al convenio con el que la asociación o el Colegio Profesional procederá a tramitar el alta como colaborador social.

Cuando se trate de profesionales que no pertenezcan a una asociación o a un Colegio Profesional que haya firmado un convenio sobre Colaboración Social con la Agencia Tributaria de Andalucía, deberá solicitar de su Colegio o asociación la firma de dicho convenio.

13. Casos especiales.

a. Donación de un vehículo usado y su cambio de titularidad

La donación de un vehículo usado está sujeta al Impuesto sobre Donaciones siempre que el donatario sea persona física.

El sujeto pasivo será el donatario, es decir, la persona que recibe la donación, y por tanto es el obligado al pago del Impuesto y a la presentación de la autoliquidación, la cual ha de realizarse en la Comunidad Autónoma donde tenga éste su residencia a la fecha de devengo (día en que se causa el acto o el contrato que origina la donación).

El impuesto se liquida mediante el modelo 651 a partir del valor del vehículo y aplicando el tipo de gravamen gradual.



En donaciones producidas a partir del 11 de abril de 2019 y según el grado de parentesco entre el donante y el donatario (para Grupos I y II del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) procede aplicar una bonificación del 99% a la cuota tributaria, siendo requisito necesario para su aplicación que la donación se formalice en documento público.

b. Donación de un inmueble gravado con una hipoteca.

En este caso, si el donatario asumiese fehacientemente el préstamo garantizado por la hipoteca, se producen dos hechos impositivos distintos, que tributan de forma diferenciada:

- La transmisión del porcentaje del inmueble cuyo valor coincide con el importe del préstamo hipotecario asumido por el donatario constituye una transmisión onerosa sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo la base imponible el valor de dicho porcentaje del inmueble y sujeto pasivo del impuesto el que adquiere, en este caso el donatario.
- La transmisión del porcentaje del inmueble cuyo valor excede del importe del préstamo hipotecario constituye una donación sujeta al Impuesto sobre Donaciones, siendo la base imponible el valor de dicho porcentaje del inmueble (o bien:) la base imponible el total del inmueble menos el de la deuda asumida por el donatario (que es la parte que tributa como transmisión onerosa) y el sujeto pasivo del impuesto el que adquiere, en este caso el donatario.

c. Acumulación fiscal de donaciones.

La ley del ISD regula la tributación de la acumulación de donaciones. Este caso se regula con la finalidad de evitar que los contribuyentes eludan la progresividad de la tarifa del ISD, fraccionando la transmisión de un patrimonio a través de sucesivas donaciones, es decir, con el fin de evitar una elusión de la norma del impuesto.

Para ello, se establece la obligación de acumular determinadas donaciones entre sí o con una sucesión mortis causa, siempre que se cumplan determinados requisitos, teniendo a efectos de su liquidación la consideración de una sola transmisión.

Analizando el caso objeto de tributación por el ISD en el concepto Donaciones, los requisitos que han de cumplirse son los siguientes:

- Entre la última donación y las anteriores no deben haber transcurrido más de tres años.
- Debe existir identidad, en todas las donaciones que se acumulen, entre donante y donatario.

La liquidación en estos casos se hará teniendo en cuenta las siguientes reglas especiales:

El cálculo de la Base Liquidable Teórica: es el resultado de sumar las bases liquidables correspondientes a todas las donaciones que se acumulan.



Aplicando la tarifa del impuesto vigente en el devengo de la última donación a la Base Liquidable Teórica, obtenemos la Cuota íntegra Teórica sobre la que aplicaremos el coeficiente de patrimonio preexistente para obtener la cuota tributaria teórica.

A estos efectos, hay que tener presente que para determinar el patrimonio preexistente en las sucesivas donaciones que se acumulan, no se incluirá el valor de los bienes y derechos donados por el mismo donante, independientemente de que se hayan acumulado o no.

Una vez que tenemos estos dos conceptos, se calcula el Tipo Medio de Gravamen, que es el resultado de dividir la citada cuota teórica por la base liquidable teórica.

El tipo medio de gravamen que resulte se aplicará a la base liquidable de la última donación y saldrá la Cuota Tributaria.

Por último, incidir en que en estos casos hay que tener también presente la posibilidad de que cuando proceda acumular donaciones cuya competencia corresponda a distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos respecto de los cuales es competente, el tipo medio de gravamen que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

Ejemplo: Un padre dona a su hijo las siguientes cantidades:

En el año 2020, 10.000 euros

En el año 2021, 20.000 euros

En el año 2022, 15.000 euros

La BLt del total de las adquisiciones asciende a 45.000 euros, (suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables anteriores y la adquisición actual).

La Cuota Tributaria Teórica (con la tarifa vigente a 1 de enero de 2022) correspondiente a 45.000 euros (aplicación de la tarifa) asciende a 4.420 euros

De otro lado el tipo medio efectivo, TME, resultante de la división de la cuota tributaria teórica y la Base Liquidable Teórica y multiplicado por 100, es 9,822%

4.420

TME:----- x 100 = 9,82%

45.000,00



Por tanto la cuota tributaria que resulta de la última adquisición asciende a : 1473 euros

$$CT= 15.000 \text{ euros} \times 9,82\% = 1473 \text{ euros}$$

Es de aplicación la bonificación del 99%, por lo que la cuota Líquida: $1473 - 1473 \times 0,99 = 14,73$ euros.

d. Consolidación de dominio en el caso de fallecimiento del usufructuario.

En un primer momento y como consecuencia de la “desmembración del dominio” por donación, dos titulares diferenciados adquieren de un lado la nuda propiedad y de otro lado el usufructo de dicho bien.

En un segundo momento y, en este caso por el fallecimiento del usufructuario, se produce la “consolidación del dominio”, que supone la transmisión al nudo propietario de las facultades de uso y disfrute como consecuencia de la extinción del usufructo constituido con anterioridad.

En este caso no cabe considerar que quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo, realiza dos adquisiciones, sino una sola adquisición, con un solo devengo diferido en el tiempo, correspondiendo a esta adquisición una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre el valor total de los bienes (suma del valor de la nuda propiedad y el usufructo) y con la aplicación de un único tipo de gravamen, de la forma que sigue:

En un primer momento en la adquisición de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla minorando, en su caso, por el importe de las reducciones a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

Posteriormente, al extinguirse el usufructo por causa del fallecimiento del usufructuario, el nudo propietario viene obligado a pagar por el usufructo sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando las mismas no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo anterior.

Tipo medio efectivo en el Impuesto sobre Donaciones

El tipo medio de gravamen (TME) se calcula de la siguiente forma: $TME = \text{Cuota Teórica} \times 100 / \text{Base Liquidable Teórica}$.

La cuota teórica es aquélla que resulta de aplicar la tarifa del impuesto a una base liquidable teórica.

La base liquidable teórica es aquella que se obtiene tras aplicar las reducciones procedentes al valor conjunto de la nuda propiedad y el usufructo (valor íntegro del bien). O dicho de otro modo, es la base liquidable que nos correspondería si no se hubiera constituido usufructo sobre los bienes.



En caso de acumulación de donaciones, para hallar la base liquidable teórica habría que sumar también las bases liquidables de las donaciones acumuladas.

14. Otros trámites tributarios y no tributarios

Para realizar una donación hay que efectuar otra serie de trámites tributarios y no tributarios sobre los que se informa en la web de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea en el documento de trámites para realizar una donación

(<https://juntadeandalucia.es/export/drupaljda/Tr%C3%A1mites%20para%20realizar%20una%20donaci%C3%B3n%20formateado%20V04-12-2020.pdf>)

15. Normativa

En la web de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea en el documento de trámites para realizar una donación (<https://juntadeandalucia.es/export/drupaljda/Tr%C3%A1mites%20para%20realizar%20una%20donaci%C3%B3n%20formateado%20V04-12-2020.pdf>) hay un listado de las principales disposiciones normativas aplicables.

NOTA LEGAL IMPORTANTE: Esta Guía, actualizada a 21 de diciembre de 2021, se realiza con carácter meramente informativo, como ayuda a la ciudadanía. La única información vinculante a estos efectos es la emitida por la distinta normativa aprobada por las Administraciones dentro de su ámbito competencial correspondiente.

