

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-12-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2637/2024

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. *Ayudas Alcem-se con motivo de la DANA.* Las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad, denominado "Acuerdo de donación", cumplen los requisitos exigidos por el Código Civil y con elementos esenciales de la donación; entre ellos, se cumple el de la existencia de "animus donandi", ya que no parece que en este negocio jurídico concorra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente). Con lo cual, las donaciones realizadas están sujetas al ISD por el concepto de donación, regulado en el art. 3.1.b) de la Ley 29/1987 (Ley ISD). Además, no se encuentran entre los supuestos de no sujeción del art. 3 del del RD 1629/1991 (Rgto ISD), porque en ellas sí concurre el requisito de "animus donandi", circunstancia que falta en los supuestos de no sujeción.

Descripción sucinta de los hechos:

El pasado 29 de octubre de 2024, la Comunidad Valenciana fue escenario de una depresión aislada en niveles altos (DANA) que ocasionó graves daños tanto personales como materiales en la región. Con el propósito de reactivar lo antes posible el tejido empresarial de las zonas afectadas por las inundaciones causadas por la DANA, la entidad consultante ha promovido la iniciativa "Alcem-se" cuyo objeto es conceder ayudas económicas a fondo perdido a aquellos empresarios y profesionales personas físicas cuya actividad se ha visto directamente afectada por los daños ocasionados en sus locales y negocios. La entidad consultante desea que estas cantidades de dinero se destinen a la reparación de éstos y así, los afectados puedan retomar lo antes posible su actividad. Las ayudas son a título gratuito a personas físicas.

El objeto social de la consultante no incluye fines generales ni sociales a los que se refiere el apartado c) del artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991.

Cuestión planteada:

Primera: Si las ayudas reúnen los requisitos para calificarse como donación conforme el Código Civil.

Segunda: En el supuesto de que las ayudas tengan tal consideración, si son hecho imponible de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y, por tanto, no resulta aplicable la normativa de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

1. Normativa aplicable.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) –en adelante, LISD– define el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".

Síguenos en...



c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.».

Conforme al precepto transcrito, por lo que se refiere a adquisiciones “inter vivos”, para que se produzca la sujeción al ISD se requiere la concurrencia de tres requisitos.

La adquisición de bienes y derechos por un negocio jurídico a título gratuito, es decir, sin contraprestación.

Que el adquirente sea una persona física, pues las adquisiciones por personas jurídicas están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Que la adquisición no esté incluida entre los supuestos recogidos en el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), heredero del artículo 16.2.a), de la anterior Ley del IRPF.

Por su parte, el artículo 618 del Código Civil define la donación en los siguientes términos:

«Artículo 618.

La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta.».

La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
 - 2º. El enriquecimiento del donatario.
 - 3º. La intención de hacer una liberalidad («animus donandi»).
 - 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
 - 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.
2. El requisito de la liberalidad (“animus donandi”).

Por lo que se refiere al “animus donandi”, el Tribunal Supremo ha señalado repetidamente en una consolidada jurisprudencia que para que se produzca la sujeción al ISD de una adquisición a título lucrativo es preciso que concorra un ánimo de liberalidad, es decir, el llamado “animus donandi”. Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el “animus donandi” no se presume» –jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en sentencias de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); de 14 de junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)–. Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible «el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica» (STS, Sala de lo Civil, 282/2012 –30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: 2957/2012–), FJ 3º).

A este respecto, la definición del hecho imponible del ISD se completa en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991 (BOE de 16 de noviembre de 1991), cuyo artículo 3 recoge los supuestos de no sujeción al impuesto del siguiente modo:

«Artículo 3.º Supuestos de no sujeción.

No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Los premios obtenidos en juegos autorizados.

b) Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Síguenos en...

c) Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.

d) Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás Entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.

e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.

f) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.».

Estos seis supuestos tienen en común la falta de “animus donandi” de la persona o entidad transmitente de los bienes o derechos objeto del negocio jurídico concreto. Este es el motivo por el que estas prestaciones no están sujetas al ISD. Así, por lo que se refiere a lo dispuesto en el apartado c), que es el que podría ser aplicable en relación con los donativos de la consultante cabe señalar que en todos estos casos la causa real del negocio jurídico realizado no es el “animus donandi”, sino que la entidad donante persigue otros fines distintos de la mera liberalidad, generalmente en desarrollo de un proyecto de acción asistencial de interés general. Es decir, aunque aparentemente se trate de una liberalidad en el sentido de que se produce una entrega sin contraprestación, la intención del donante trasciende de la mera liberalidad, pues busca un fin determinado, normalmente en cumplimiento de su objeto social.

Esto se pone de manifiesto, sin duda, en los supuestos en que las entregas se realizan por entidades públicas, pues por su carácter se trata de entidades sin ánimo de lucro con fines de interés general. Pero también se pone de manifiesto en el tipo de entidades privadas que realizan esta clase de entregas sin contraprestación, con independencia de su denominación como subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones o auxilios. En todos estos casos, la causa del negocio jurídico no es el “animus donandi”, pues, tal como exige el precepto, la donación se realiza con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social; y son estos fines la auténtica causa del negocio jurídico (promoción del nivel académico o profesional de la población, de la cultura, del deporte, mejora de la salud, etc.). En estos casos, la liberalidad no es el fin, es el medio para conseguirlo.

Una característica de este tipo de entregas gratuitas es que las entidades privadas que las realizan son entidades sin ánimo de lucro, y no lo hacen de modo esporádico sino recurrentemente, lo cual es lógico porque lo hacen en cumplimiento de su objeto social o fundacional. Así, se pueden poner como ejemplo diversas actividades realizadas por entidades como la Cruz Roja, Cáritas, etc.

3. Análisis de las donaciones de la entidad consultante.

Como se indica en el modelo de contrato remitido por la consultante, denominado “Acuerdo de donación”, el negocio jurídico a realizar es una donación en la que esta entidad actúa como donante y el donatario será un autónomo, persona física titular de pyme o comercio directamente afectado por la DANA, habiendo sufrido daños materiales significativos que le impiden o dificultan poder continuar con su actividad económica con normalidad. En virtud de dicho contrato, el donante dona, de manera irrevocable, en ese acto, voluntaria, gratuita, pura y simplemente, en favor del donatario, una cantidad determinada de euros mediante la entrega de la citada cantidad a través de una transferencia bancaria de la que declara el donatario ser el titular, en un plazo máximo de siete días hábiles desde la firma del Acuerdo de donación.

De lo anterior, se deduce que se cumplen los requisitos que la doctrina civilista señala como elementos esenciales de la donación: empobrecimiento del donante, enriquecimiento del donatario, intención de hacer una liberalidad («animus donandi»), aceptación del donatario («animus accipiendi») y observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

En cuanto al “animus donandi”, no parece que en este negocio jurídico concorra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente), sin que exista una causa real distinta como en los supuestos recogidos en el artículo 3 del RISD, analizados en el apartado anterior, pues ni la consultante es una entidad sin ánimo de lucro, sino una sociedad mercantil, ni su objeto social incluye fines generales ni sociales. Tampoco concurre la circunstancia –no esencial, pero sí habitual– de que estas donaciones constituyan una actividad periódica y recurrente de la entidad, sino que se van a dar, de forma puntual, para este caso concreto. Por el contrario, tal como declara la consultante, la iniciativa Alcem-se tiene un carácter excepcional por las circunstancias acontecidas, sin tener otros fines que la mera liberalidad y su voluntad de ayudar a los empresarios y profesionales.

CONCLUSIONES.

Síguenos en...



Primera: Las entregas de dinero sin contraprestación a personas físicas están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”, regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD.

Segunda: Para que se produzca la sujeción de la donación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es necesario que concurra el llamado “animus donandi”, es decir, la intención del donante de realizar una liberalidad a favor del donatario. Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, que no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible y auténtica.

Tercera: No están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación aquellas entregas gratuitas cuya causa real no es el “animus donandi” del transmitente, sino otra causa, ya que el transmitente persigue otros fines distintos de la mera liberalidad, generalmente en desarrollo de un proyecto de acción asistencial de interés general, normalmente en cumplimiento de su objeto social. Tal es el caso de los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 3 del RISD.

Cuarta: Las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado “Acuerdo de donación”, cumplen los requisitos exigidos por el Código Civil y que la doctrina civilista señala como elementos esenciales de la donación; entre ellos, se cumple el de la existencia de “animus donandi”, ya que no parece que en este negocio jurídico concurra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente), y no existe una causa real distinta como en los supuestos de no sujeción recogidos en el artículo 3 del RISD.

Quinta: Conforme a la conclusión anterior, las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado “Acuerdo de donación”, están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD.

Sexta: Las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado “Acuerdo de donación” no se encuentran entre los supuestos de no sujeción del artículo 3 del RISD, porque en ellas sí concurre el requisito de “animus donandi”, circunstancia que falta en los supuestos de no sujeción de dicho precepto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

