

NÚMERO DE CONSULTA NO VINCULANT: NV0005-09**ÒRGAN:** Direcció General de Tributs**DATA D'EIXIDA:** 25/06/2009**NORMATIVA:** Llei 58/2003, article 13; Llei 29/1987, article 29; RDL 1/1993 articles 1 i 10.1; article 10 bis 1r, article 12 bis c, article 13, Llei 13/1997.**DESCRIPCIÓ DELS FETS:**

El consultant i la seua filla estan interessats a intercanviar-se els seus habitatges, els quals, tenen la condició d'habitatge habitual.

Les dos parts són residents a la Comunitat Valenciana i el patrimoni que posseeixen és inferior a 2.000.000 d'euros.

QÜESTIÓ PLANTEJADA:

Tributació de l'intercanvi d'habitatges habituals de pare a filla i de filla a pare i possibilitat d'aplicació dels beneficis fiscals autonòmics previstos per a les donacions.

CONTESTACIÓ COMPLETA:

Pel que fa a dur a terme l'operació esmentada, en primer lloc cal determinar la verdadera naturalesa jurídica d'aquesta, ja que, d'acord amb l'article 13 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en relació amb la descripció: "Les obligacions tributàries s'exigiran d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci efectuat, siga quina siga la manera o denominació que els interessats li hagen donat, i prescindint dels defectes que pogueren afectar la seua validesa".

D'aquesta manera, les operacions descrites podran ser qualificades de permuta o de donació.

D'acord amb el que disposa l'article 618 del Codi Civil, les donacions es defineixen com "un acte de liberalitat pel qual, una persona disposa gratuïtament d'una cosa a favor d'una altra, que l'accepta". Per la seua banda, de conformitat amb el que estableix l'article 1538 del text normatiu esmentat, "la permuta és un contracte pel qual cada un dels contractants s'obliga a donar una cosa per a rebre'n una altra".

Per tant, cal atendre a les circumstàncies concretes en què es facen efectives les transferències esmentades de béns distints, per a considerar si aquestes han de tindre la consideració jurídica de donació o, per contra, si s'han de definir com a permuta de béns, als efectes de la qual cal atendre entre altres consideracions, i com recorda la jurisprudència —entre d'altres, Sentència de l'Audiència Nacional, de 20 de setembre del 2001, recaiguda en el recurs contenciós administratiu núm. 1478/1998— als actes coetanis i posteriors a cada operació.

És per això que, com que es tracta de dues transferències de béns recíproques produïdes simultàniament, aquestes es qualificaran a efectes fiscals de permuta, almenys, fins on coincidisca el valor dels béns intercanviats, tot això en virtut de l'article 29 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Aquest article estableix que quan existisquen prestacions recíproques entre donant i donatari, només es tributarà com a donació per la diferència entre aquestes, per considerar-se que cada entrega ho és a títol oneros i que cada entrega consisteix en la contraprestació de l'altra.

D'aquesta manera, i sempre tenint en compte la informació facilitada per l'interessat en aquest cas concret, les operacions descrites anteriorment, tindran la consideració de permuta per la part concurrent, i per l'excés, tributaran com a donació.

La permuta serà gravada per l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, regulat en el Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel que s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

I, a la part de transferència de béns descrita com a donació, se li aplicarà la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

1. Per la part de transferència de béns immobles, que es qualifica de permuta:

Segons l'article 1 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel que es regula l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats:

“L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats és un tribut de naturalesa indirecta que, en els termes establits en els articles següents, gravarà:

1. Les transmissions patrimonials oneroses.
2. Les operacions societàries.
3. Els actes jurídics documentats.”

En aquest cas, la permuta de béns tributarà pel concepte “transmissions patrimonials oneroses” de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, ja que no consta que cap dels transmissors siga empresari o professional a efectes de l'impost sobre el valor afegit ni que transmeten un bé afecte a les seues activitats empresarials o professionals, ja que en els dos casos es tracta de l'habitatge habitual de cada transmissor.

Segons l'article 10.1 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel que s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, “la base imposable està constituïda pel valor real del bé transmés o del dret que es constituïska o cediska.”

Serà subjecte passiu, d'acord amb l'article 8 de la norma esmentada, a títol de contribuent, "en les transmissions de béns i drets de qualsevol classe, el que els adquireix."

Pel que fa al tipus de gravamen aplicable, de conformitat amb el que disposa l'article 13 de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits, serà del 7%.

Per tant, cada una de les dues adquisicions que componen la permuta quedarà gravada per al respectiu adquirent al tipus del 7 % de transmissions patrimonials oneroses de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

2. Per la part de transferència de béns immobles, que es qualifica de donació:

D'acord amb el que disposa l'article 618 del Codi Civil, "la donació és un acte de liberalitat pel qual una persona disposa gratuïtament d'una cosa a favor d'una altra, que l'accepta".

Les donacions apareixen regulades en la Llei 29/1987, de l'impost sobre successions i donacions, així com en la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la que es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 16/2008, de 22 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat.

En el cas que en l'intercanvi d'immobles sorgisca un excés de valor per a qualsevol de les parts, aquest excés tributarà com a donació.

Segons l'article 5 de la Llei 29/1987, tindrà la consideració de subjecte passiu, "en les donacions i la resta de transmissions lucratives equiparables entre vius, el donatari o l'afavorit per elles". Això és, el pare quan el valor real de l'immoble que transmet siga inferior al rebut per la filla, o aquesta última, en cas contrari.

Una vegada que s'acredite l'excés de valor entre els dos béns (que haja de ser descrit com a donació) i qui serà l'adquirent de tal excés, resultaran d'aplicació els beneficis socials a què es refereixen els articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la que es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques de la resta tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 16/2008, de 22 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat.

En aquest sentit, segons l'article 10 bis de la Llei 13/1997:

"Per al càlcul de la base liquidable de l'impost sobre successions i donacions, en les transmissions entre vius resultaran aplicables a la base imposable les reduccions següents per circumstàncies pròpies de la Comunitat Valenciana, sense

perjudici de l'aplicació de les reduccions previstes en els apartats 6 i 7 de l'article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, i de les altres reduccions regulades en les lleis especials:

(...)

1r) La que corresponga de les següents:

- Adquisicions per fills o adoptats de 21 anys o més i per pares o adoptants, que tinguin un patrimoni preexistent, en tots els casos, de fins a 2.000.000 d'euros: 40.000 euros. (...)

Als efectes dels límits de reducció esmentats, es tindrà en compte la totalitat de les adquisicions lucratives entre vius provinents del mateix donant, efectuades en els cinc anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

No resultarà d'aplicació aquesta reducció en els supòsits següents:

a) Quan qui transmeta haja tingut dret a la reducció en la transmissió dels mateixos béns o d'altres fins a un valor equivalent, efectuada en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

b) Quan el subjecte passiu haja efectuat, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, a un donatari diferent del donant d'ara, una transmissió d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resultara aplicable la reducció.

c) Quan qui transmeta haja adquirit per causa de mort els mateixos béns, o altres fins a un valor equivalent, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, com a conseqüència de la renúncia pura i simple del subjecte passiu, i haja tingut dret a l'aplicació de la reducció establida en la lletra a de l'apartat 1 de l'article 10 d'aquesta llei.

No obstant això, en els supòsits del paràgraf anterior, quan es tracte de béns diferents, sobre l'excés del valor equivalent, si n'hi ha, serà procedent una reducció l'import de la qual serà igual al resultat de multiplicar l'import màxim de la reducció que corresponga dels establits en el primer paràgraf d'aquest apartat, amb el límit de la base imposable, pel quocient resultant de dividir l'excés del valor equivalent pel valor total de la donació.

Als efectes del càlcul del valor esmentat equivalent en les donacions de béns diferents i del valor d'allò que s'ha donat en cada una d'aquestes, es tindrà en compte la totalitat de les transmissions lucratives entre vius fetes a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els supòsits del paràgraf tercer d'aquest apartat.

Als efectes del que disposa el paràgraf tercer d'aquest apartat, en els supòsits de transmissions efectuades en unitat d'acte s'entendrà efectuada en primer lloc:

a) Si hi ha transmissions en la línia ascendent i descendent, l'efectuada en la línia descendent.

b) Si les transmissions són totes en la línia descendent, aquella en què l'adquirent pertanga a la generació més antiga.

c) Si les transmissions són totes en la línia ascendent, aquella en què l'adquirent pertanga a la generació més recent.

A aquests efectes, s'entén que els pares o adoptants, amb independència de la seua edat, pertanyen a una generació més antiga que els seus fills o adoptats i aquests a una més recent que la d'aquells, i així successivament en les línies ascendent i descendent.

Quan es produïska l'exclusió total o parcial de la reducció corresponent en una determinada donació, per aplicació del que disposa el paràgraf tercer d'aquest apartat, en la següent donació efectuada a distint donatari també es considerarà com a excés, als efectes del que estableix el paràgraf quart d'aquest apartat, la part de la donació actual de valor equivalent amb què haja patit l'exclusió esmentada en la donació anterior.

Per a l'aplicació de la reducció a què es refereix aquest apartat, s'exigirà, a més, els requisits següents:

a) Que el donatari tinga la seua residència habitual a la Comunitat Valenciana en la data de la meritació.

b) Que l'adquisició s'efectue en document públic, o que es formalitze d'aquesta manera dins del termini de declaració de l'impost. A més, quan els béns donats consistisquen en metàl·lic o en qualsevol dels previstos en l'article 12 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, s'ha de justificar en el document públic la procedència dels béns que el donant transmet i els mitjans efectius en virtut dels quals es produïska l'entrega del que dóna”.

Per la seua banda, l'article 12 bis de la Llei 13/1997 esmentada, de 23 de desembre, que regula les deduccions i bonificacions en la quota, estableix que:

“Gaudiran d'una bonificació del 99 % de la quota tributària de l'impost sobre successions i donacions: (...)

c) Amb un límit de 420.000 euros, les adquisicions entre vius efectuades pels pares, adoptants, fills o adoptats del donant, que tinguen, en tots els casos, un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros i residència habitual a la Comunitat Valenciana, en la data de la meritació de l'impost.

Als efectes del límit de bonificació, es tindrà en compte la totalitat de les adquisicions lucratives entre vius provinents del mateix donant, en els cinc anys immediatament anteriors a la data de la meritació.

No resultarà d'aplicació aquesta bonificació en els supòsits següents:

- Quan qui transmeta haja tingut dret a la bonificació en la transmissió dels mateixos béns o d'altres fins a un valor equivalent, efectuada en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

- Quan el subjecte passiu haja efectuat, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, a un donatari diferent del donant d'ara, una transmissió d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resultara aplicable la bonificació.

- Quan qui transmeta haja adquirit per causa de mort els mateixos béns, o altres fins a un valor equivalent, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, com a conseqüència de la renúncia pura i simple del subjecte passiu, i haja tingut dret a l'aplicació de la bonificació establida en la lletra a de l'article 12 bis d'aquesta llei.

No obstant això, en els supòsits del paràgraf anterior, quan es tracte de béns diferents, serà procedent la bonificació sobre la quota que corresponga a l'excés del valor equivalent, si n'hi ha.

A efectes del càlcul del valor equivalent esmentat en les donacions de béns diferents i del valor d'allò que s'ha donat en cada una d'aquestes, es tindrà en compte la totalitat de les transmissions lucratives entre vius efectuades a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els supòsits del paràgraf tercer d'aquesta lletra.

En els supòsits de transmissions efectuades en unitat d'acte, s'entendrà efectuada en primer lloc aquella que corresponga, de conformitat amb les regles establides en el paràgraf sisé de l'apartat 1 de l'article 10 bis d'aquesta llei.

Quan es produïska l'exclusió total o parcial de la bonificació corresponent en una determinada donació, per aplicació del que disposa el paràgraf tercer d'aquesta lletra, en la donació següent efectuada a distint donatari, també serà procedent la bonificació en la quota corresponent a la part de la donació actual de valor equivalent amb què haguera patit l'exclusió esmentada en la donació anterior.

Per a l'aplicació de la bonificació a què es refereix el present apartat, s'exigirà que l'adquisició s'efectue en document públic, o que es formalitze d'aquesta manera dins del termini de declaració de l'impost. A més, quan els béns donats consistisquen en metàl·lic o en qualsevol dels previstos en l'article 12 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, s'ha de justificar en el document públic la procedència dels béns que el donant transmet i els mitjans efectius en virtut dels quals es produïska l'entrega d'allò que s'ha donat.”

A efectes de l'aplicació dels beneficis fiscals esmentats per l'excés de valor dels béns permutats, no resultarà aplicable cap dels supòsits d'exclusió de les reduccions i bonificacions a què es refereix el paràgraf tercer de l'apartat 1, de l'article 10 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, ni tampoc el paràgraf tercer de la lletra c de l'article 12 bis de la mateixa llei, ja que no existeix cap transmissió lucrativa anterior que s'haja de tindre en compte a tals efectes.

Per la seua banda, en el supòsit hipotètic de què les dues transmissions recíproques, donades les circumstàncies concurrents en aquestes, s'hagen de descriure jurídicament com a donacions, els beneficis fiscals a què es refereixen els articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, també resultaran aplicables en els dos casos, sempre que es complisquen tots els altres requisits previstos en els preceptes esmentats, ja que, de conformitat amb la instrucció de la Direcció General de Tributs, de data 16 de febrer del 2009, "quan les dues donacions recíproques afecten béns distints, tampoc resulta aplicable el supòsit d'exclusió, ja que no es traspasa efectivament, en la cadena de donacions, el grau de parentiu requerit (pare-fill)."

Aquesta contestació s'efectua d'acord amb la informació proporcionada en l'escrit de consulta, sense tindre en compte altres circumstàncies no mencionades o que concorregueren efectivament, i que pogueren tindre rellevància en la determinació de la verdadera naturalesa de l'operació i de les conseqüències fiscals, cosa que pot ser objecte de comprovació administrativa.