

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

**NÚMERO DE CONSULTA:** V0004-09

**ÒRGAN:** Direcció General de Tributs

**DATA D'EIXIDA:** 04/03/2009

**NORMATIVA:** article 10 bis 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. Article 13 de la Llei general tributària 58/2003, de 17 de desembre. Article 618 i 1538 del Codi Civil. Article 29 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Article 1, 5 i apartats 20, 21 i 22 de l'article 20.1 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit. Articles 7.1.a i 7.5 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Article 23 del Reial decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Article 24.2 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia.

**DESCRIPCIÓ DELS FETS:**

Dues donacions que es van efectuar el mateix dia. La primera va ser efectuada per un pare a un fill, d'un bé concret, i la segona, efectuada per aquest mateix fill a son pare, d'un bé diferent.

**QÜESTIÓ PLANTEJADA:**

Es planteja si les dues donacions gaudiran de la reducció en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en la modalitat d'adquisicions entre vius, a la qual es refereix l'apartat 1 de l'article 10 bis 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.

**CONTESTACIÓ COMPLETA:**

La contestació de la qüestió plantejada exigeix, en primer lloc, la determinació de la qualificació jurídica de l'operació efectuada entre les parts, ja que, segons l'article 13 de la Llei general tributària 58/2003, de 17 de desembre: "Les obligacions tributàries s'exigiran d'acord amb la

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

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’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 en favor d’una altra, que l’accepta”. En canvi, de conformitat amb allò que estableix l’article 1538 del Codi Civil, “la permuta és un contracte pel qual cada un dels contractants s’obliga a donar una cosa per a rebre una altra”.

Per tant, caldrà atendre a les circumstàncies concretes en què es facen efectives les transferències esmentades de béns distints entre el pare i el fill i, posteriorment, entre el fill i el pare, per a considerar si aquestes han de tindre la consideració jurídica de donació o, al contrari, s’han de qualificar de permuta de béns, als efectes de la qual, cal atendre, entre altres consideracions, i com recorda la jurisprudència (entre altres, Sentència de l’Audiència Nacional, de 20 de setembre del 2001, que recau en el Recurs contenciós-administratiu núm. 1478/1998) als actes coetanis i posteriors a cada operació.

Per tant, com que es tracta de dues transferències de béns recíproques produïdes en el mateix dia, aquestes es poden qualificar a efectes fiscals de permuta, almenys, fins on coincidisca el valor dels béns intercanviats, de conformitat amb el que disposa l’article 29 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l’impost sobre successions i donacions, que estableix que, quan hi ha 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 cada entrega consisteix en la contraprestació de l’altra. En aquest cas, les transmissions esmentades tributaríen per l’impost sobre el valor afegit, o per l’impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

En aquest sentit, la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l’impost sobre el valor afegit, estableix, en l’article 1, que: “L’impost sobre el valor afegit és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava, en la forma i condicions previstes en aquesta llei, les operacions següents:

“a) Les entregues de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals”.

Per tant, si qualsevol dels transmissors té la consideració d’empresari o professional, en virtut de l’article 5 de la Llei 37/1992, la corresponent entrega de béns que efectue, està subjecta a l’impost sobre valor afegit, encara que pot estar exempta d’aquest, si concorre algun dels supòsits previstos en els apartats 20é, 21é i 22é de l’article 20.1 de la Llei 37/1992 esmentada.

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

Per la seua banda, en virtut del que disposa l'article 4.4 de la Llei 37/1992, de l'IVA: "Les operacions subjectes a aquest impost no estaran subjectes al concepte "transmissions patrimonials oneroses" de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. S'exceptuen d'allò que disposa el paràgraf anterior les operacions que s'indiquen a continuació:

a) Les entregues i arrendaments de béns immobles, així com la constitució o transmissió de drets reals d'ús o gaudi que recaiguen sobre aquests, quan estiguen exempts de l'impost, excepte en els casos en què el subjecte passiu renuncie a l'exempció en les circumstàncies i amb les condicions recollides en l'article 20.2".

Si a diferència de l'anterior els transmissors respectius no tingueren la consideració d'empresaris o professionals, als efectes de l'IVA o, en cas de tindre-la, resultaren aplicables les exempcions esmentades de l'article 20 de la llei reguladora de l'impost esmentat, les entregues de béns compreses en la permuta eventual quedarien subjectes a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, concepte "transmissions patrimonials oneroses", per aplicació del que disposen els articles 7.1.a i 7.5 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

En aquest cas, i d'acord amb el que estableix l'article 23 del Reial decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, cada permutant tributarà "pel valor comprovat dels que adquirisca, llevat que el declarat siga major", i s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen que corresponga a la naturalesa moble o immoble dels béns o drets adquirits.

Al contrari, si una vegada deduïda la verdadera naturalesa de les operacions esmentades en funció de la valoració de totes les circumstàncies concurrents, es pogueren qualificar aquestes com a donació (o, almenys, així es poguera qualificar, per existir, l'excés d'una d'elles respecte de l'altra), les dites operacions —o l'excés— tributarien per l'impost sobre successions i donacions, regulat en la Llei 29/1987, de 18 de desembre.

En el cas que la gestió de l'esmentat impost corresponguera a la Comunitat Valenciana, per aplicació del que disposa l'article 24.2 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, bé per radicar el bé donat a la Comunitat Valenciana, si es tracta d'un immoble, o bé per residir habitualment el donatari en la comunitat esmentada, si el bé donat no és un bé immoble, resultarà també aplicable a aquestes donacions la normativa aprovada per la Generalitat Valenciana en relació amb l'impost sobre successions i donacions, i, per

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

tant, el que disposen els articles 10 bis, número 1, i 12 bis, lletra c, 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, 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.

El número 1 de l'article 10 bis de la Llei 13/1997 estableix que:

“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 següents reduccions 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:

1) La que corresponga de les següents:

- Adquisicions per fills o adoptats menors de 21 anys, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros: 40.000 euros, més 8.000 euros per cada any menys de 21 que tinga el donatari, sense que la reducció pugua excedir els 96.000 euros.

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

- Adquisicions per néts, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros, sempre que el seu progenitor, que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació: 40.000 euros, si el nét té 21 anys o més, i 40.000 euros, més 8.000 euros per cada any menys de 21 que tinga el nét, sense que, en aquest últim cas, la reducció pugua excedir els 96.000 euros.

- Adquisicions per avis, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros, sempre que el seu fill, que era progenitor del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació: 40.000 euros.

A l'efecte 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 aplicable aquesta reducció en els supòsits següents:

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

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, una transmissió, a un donatari diferent del donant d'ara, 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 bonificació 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 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 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

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

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'exigiran, a més, els requisits següents:

a) Que el donatari tinga 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 produísca l'entrega d'allò que dóna".

Per la seua banda, la lletra c de l'article 12 bis de la Llei 13/1997 estableix que:

"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, a la data de la meritació de l'impost. La mateixa bonificació, amb el mateix límit i requisits, s'aplicarà als néts, sempre que el seu progenitor, que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació, i als avis, sempre que el seu fill que era progenitor del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació.

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 aplicable 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.

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

- 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 aquest 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 es dona."

D'acord amb els preceptes esmentats, només en el supòsit de premoriència dels pares que els relacionen parentalment, els avis o els néts tenen dret a aplicar els beneficis fiscals mencionats en les donacions directes que reben dels seus néts o avis, respectivament. En virtut d'això, els supòsits de no-aplicació de la reducció a què es refereix el paràgraf tercer de l'apartat 1 de l'article 10 bis de

**DIRECCIÓ GENERAL  
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

la Llei 13/1997 (a què l'interessat es refereix com a paràgraf sisé), i el paràgraf tercer de la lletra c de l'article 12 bis de la Llei 13/1997 esmentada, responen a la finalitat d'evitar l'aplicació efectiva del benefici, en casos diferents al del supòsit de premoriència mencionat, entre parents més enllà dels pares o dels fills, mitjançant una successió en cadena de donacions entre pares i fills en un període de temps curt, que suposen, en la pràctica, una donació entre avis i néts, besavis i besnéts, etc., o viceversa, o entre marit i dona.

Per tant, atés que la consulta plantejada es refereix a dues hipotètiques donacions en què participen el mateix pare i el seu fill (i sempre que aquestes operacions es pogueren qualificar de manera efectiva de donacions vertaderes), no es produiria cap dels supòsits de fet el benefici fiscal dels quals pretenga restringir els incisos normatius en qüestió, per la qual cosa, si es compliren tots els altres requisits exigits, els beneficis esmentats resultarien plenament aplicables a aquest cas.

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 seues conseqüències fiscals, cosa que podrà ser objecte de comprovació administrativa.