

NUMERO DE CONSULTA NO VINCULANTE: NV0001-09

ORGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 25/06/2009

NORMATIVA: Artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículos 5 y 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículos 618 y 1538 del Código Civil. Artículos 1, 8 y 10.1, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículos Trece, Diez Bis y Doce Bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

El consultante y su hija están interesados en intercambiarse sus respectivas viviendas, las cuales, tienen la condición de vivienda habitual.

Ambas partes son residentes en la Comunidad Valenciana y el patrimonio que poseen es inferior a 2.000.000 de euros.

CUESTION PLANTEADA

1) Tributación del intercambio de viviendas habituales de padre a hija y de hija a padre y posibilidad de aplicación de los beneficios fiscales autonómicos previstos para las donaciones.

CONTESTACION COMPLETA

Con respecto a la realización de dicha operación, en primer lugar habrá que determinar la verdadera naturaleza jurídica de las misma ya que, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la calificación, *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

De este modo, las operaciones descritas podrán ser calificadas como permuta o bien, como donación.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 618 del Código Civil, las donaciones se definen como *“Un acto de liberalidad por el cual, una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta”*. Por su parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.538 del citado texto normativo, *“la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”*.

Por lo tanto, habrá que atender a las circunstancias concretas en que se hagan efectivas dichas transferencias de bienes distintos, para considerar si las mismas deben tener la consideración jurídica de donación o por el contrario, se deben calificar como permuta de bienes, a cuyos efectos, hay que atender, entre otras consideraciones, y como recuerda la jurisprudencia (entre otras,

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 20 de septiembre de 2001, recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo núm. 1478/1998) a los actos coetáneos y posteriores a cada operación.

Es por ello que, tratándose de dos transferencias de bienes recíprocas producidas simultáneamente, las mismas se calificarán a efectos fiscales como permuta, al menos, hasta donde coincida el valor de los bienes intercambiados, todo ello en virtud del artículo 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual, establece que cuando existan prestaciones recíprocas entre donante y donatario, sólo se tributará como donación por la diferencia entre las mismas, por considerarse que cada entrega lo es a título oneroso, consistiendo cada entrega la contraprestación de la otra.

De este modo, y siempre teniendo en cuenta la información facilitada por el interesado en este caso concreto, las operaciones descritas anteriormente, tendrán la consideración de permuta por la parte concurrente, y por el exceso, tributarán como donación.

La permuta será gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Y, a la parte de transferencia de bienes calificada como donación, se le aplicará la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1.-Por la parte de transferencia de bienes inmuebles, que se califica como permuta:

Según el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

“El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

- 1. Las transmisiones patrimoniales onerosas.*
- 2. Las operaciones societarias.*
- 3. Los actos jurídicos documentados.”*

En el presente caso, la permuta de bienes tributará por el concepto *“transmisiones patrimoniales onerosas”* del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al no constar que ninguno de los transmitentes sea empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni que transmitan un bien afecto a sus actividades empresariales o profesionales, ya que en ambos casos se trata de la vivienda habitual del respectivo transmitente.

Según el artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, *“la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.”*

Será sujeto pasivo, en virtud del artículo 8 de la citada norma, a título de contribuyente, *“en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.”*

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Trece de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, será del 7%.

Por tanto, cada una de las dos adquisiciones que componen la permuta quedará gravada para el respectivo adquirente al tipo del 7% de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.-Por la parte de transferencia de bienes inmuebles, que se califica como donación:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 618 del Código Civil, *“la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta”*.

Las donaciones, aparecen reguladas en la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

En el caso de que en el intercambio de inmuebles surja un exceso de valor para cualquiera de las partes, dicho exceso tributaría como donación.

Según el artículo 5 de la Ley 29/1987, tendrá la consideración de sujeto pasivo, *“en las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el donatario o el favorecido por ellas”*. Esto es, el padre cuando el valor real del inmueble que transmite sea inferior al recibido de la hija, o esta última, en caso contrario.

Una vez que se acredite el exceso de valor entre ambos bienes (que deba ser calificado como donación) y quien va a ser el adquirente de tal exceso, resultarán de aplicación los beneficios sociales a los que se refieren los artículos Diez Bis y Doce bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas restantes Tributos Cedidos, en su redacción dada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

En este sentido, según el artículo Diez Bis de la Ley 13/1997:

“Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones inter vivos resultarán aplicables a la base imponible las siguientes reducciones por circunstancias propias de la Comunidad Valenciana, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las Leyes especiales:

(...)

1º) La que corresponda de las siguientes:

- Adquisiciones por hijos o adoptados de 21 o más años y por padres o adoptantes, que tengan un patrimonio preexistente, en todos los casos, de hasta 2.000.000 de euros: 40.000 euros. (...)

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones lucrativas inter vivos provenientes del mismo donante, efectuadas en los cinco años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

No resultará de aplicación esta reducción en los siguientes supuestos:

a) Cuando quien transmita hubiera tenido derecho a la reducción en la transmisión de los mismos bienes o de otros hasta un valor equivalente, efectuada en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado, en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo, una transmisión, a un donatario distinto del ahora donante, de otros bienes hasta un valor equivalente, a la que igualmente resultara de aplicación la reducción.

c) Cuando quien transmita hubiera adquirido mortis causa los mismos bienes, u otros hasta un valor equivalente, en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo, como consecuencia de la renuncia pura y simple del sujeto pasivo, y hubiera tenido derecho a la aplicación de la reducción establecida en la letra a) del apartado Uno del artículo Diez de la presente Ley.

No obstante, en los supuestos del párrafo anterior, cuando se trate de bienes diferentes, sobre el exceso del valor equivalente, si lo hubiera, procederá una reducción cuyo importe será igual al resultado de multiplicar el importe máximo de la reducción que corresponda de los establecidos en el primer párrafo de este apartado, con el límite de la base imponible, por el cociente resultante de dividir el exceso del valor equivalente por el valor total de la donación.

A los efectos del cálculo del citado valor equivalente en las donaciones de bienes diferentes y del valor de lo donado en cada una de éstas, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas a favor de un mismo donatario dentro del plazo previsto en los supuestos del párrafo tercero del presente apartado.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo tercero de este apartado, en los supuestos de transmisiones efectuadas en unidad de acto se entenderá efectuada en primer lugar:

a) Cuando hubiera transmisiones en la línea ascendiente y descendiente, la efectuada en la línea descendiente.

b) Cuando las transmisiones fueran todas en la línea descendiente, aquella en la que el adquirente pertenezca a la generación más antigua.

c) Cuando las transmisiones fueran todas en la línea ascendiente, aquella en que el adquirente pertenezca a la generación más reciente.

A tales efectos, se entiende que los padres o adoptantes, con independencia de su edad, pertenecen a una generación más antigua que sus hijos o adoptados y éstos a una más reciente que la de aquéllos, y así sucesivamente en las líneas ascendiente y descendiente.

Cuando se produzca la exclusión total o parcial de la reducción correspondiente en una determinada donación, por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero del presente apartado, en la siguiente donación realizada a distinto donatario también se considerará como exceso, a los efectos de lo establecido en el párrafo cuarto de este apartado, la parte de la donación actual de valor equivalente con la que hubiera sufrido dicha exclusión en la donación anterior.

Para la aplicación de la reducción a la que se refiere el presente apartado, se exigirán, además, los siguientes requisitos:

a) Que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo.

b) Que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Además, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado”.

Por su parte, el artículo Doce Bis de la citada Ley 13/1997, de 23 de diciembre, que regula las deducciones y bonificaciones en la cuota, establece que:

“Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: (...)

c) Con un límite de 420.000 euros, las adquisiciones inter vivos efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros y su residencia habitual en la Comunitat Valenciana, a la fecha del devengo del impuesto.

A los efectos del límite de bonificación, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones lucrativas inter vivos provenientes del mismo donante, en los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

No resultará de aplicación esta bonificación en los siguientes supuestos:

- Cuando quien transmita hubiera tenido derecho a la bonificación en la transmisión de los mismos bienes o de otros hasta un valor equivalente, efectuada en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

- Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado, en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo, una transmisión, a donatario distinto del ahora donante, de otros bienes hasta un valor equivalente, a la que igualmente resultara de aplicación la bonificación.

- Cuando quien transmita hubiera adquirido mortis causa los mismos bienes, u otros hasta un valor equivalente, en los diez años inmediatamente anteriores al momento del devengo, como consecuencia de la renuncia pura y simple del sujeto pasivo, y hubiera tenido derecho a la aplicación de la bonificación establecida en la letra a) del artículo Doce Bis de la presente Ley.

No obstante, en los supuestos del párrafo anterior, cuando se trate de bienes diferentes, procederá la bonificación sobre la cuota que corresponda al exceso del valor equivalente, si lo hubiere.

A los efectos del cálculo del citado valor equivalente en las donaciones de bienes diferentes y del valor de lo donado en cada una de éstas, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas a favor de un mismo donatario dentro del plazo previsto en los supuestos del párrafo tercero de la presente letra.

En los supuestos de transmisiones efectuadas en unidad de acto, se entenderá efectuada en primer lugar aquella que corresponda, de conformidad con las reglas establecidas en el párrafo sexto del apartado 1.º) del artículo Diez Bis de esta Ley.

Cuando se produzca la exclusión total o parcial de la bonificación correspondiente en una determinada donación, por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra, en la siguiente donación, efectuada a distinto donatario, también procederá la bonificación en la cuota correspondiente a la parte de la donación actual de valor equivalente con la que hubiera sufrido dicha exclusión en la donación anterior.

Para la aplicación de la bonificación a la que se refiere el presente apartado, se exigirá que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Además, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.”

A los efectos de la aplicación de los citados beneficios fiscales por el exceso de valor de los bienes permutados, no resultará de aplicación ninguno de los supuestos de exclusión de las reducciones y bonificaciones a los que se refiere el párrafo tercero del apartado 1º, del artículo Diez Bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, ni tampoco el párrafo tercero de la letra c) del artículo Doce Bis de la misma Ley, al no existir transmisión lucrativa anterior alguna que deba tenerse en cuenta a tales efectos.

Por su parte, en el supuesto hipotético de que las dos transmisiones recíprocas, dadas las circunstancias concurrentes en las mismas, hubieran de calificarse jurídicamente como donaciones, los beneficios fiscales a los que se refieren los artículos Diez Bis y Doce Bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, también resultarán de aplicación en ambos casos, siempre que se cumplan todos los demás requisitos previstos en los citados preceptos, ya que, de conformidad con la Instrucción de la Dirección General de Tributos, de fecha 16 de febrero de 2009, “cuando ambas donaciones recíprocas afecten a bienes distintos, tampoco resulta aplicable el supuesto de exclusión, al no traspasarse efectivamente, en la cadena de donaciones, el grado de parentesco requerido (padre-hijo).”

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada en el escrito de consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas o que concurrieran efectivamente, y que pudieran tener relevancia en la determinación de la verdadera naturaleza de la operación y de sus consecuencias fiscales, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa.