

NÚMERO DE CONSULTA NO VINCULANT: NV0007-08

ÒRGAN: Direcció General de Tributs

DATA D'EIXIDA: 27/05/2008

NORMATIVA: Articles 10 bis i 12 bis de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits. Articles 623, 1216 i 1227 del Codi Civil. Articles 3.1.c i 24 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Article 12.e del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

Una mare ha de rebre una donació de diners en efectiu dels seus quatre fills. Els diners que donaran els fills provenen de la percepció d'una assegurança de vida contractada pel seu pare, ara mort, de la qual eren beneficiaris.

En la declaració feta pels fills de l'impost sobre successions i donacions van practicar la reducció per parentiu de 40.000 euros i no van aplicar la bonificació en la quota del 99 %, atés que la base liquidable de l'impost s'havia esgotat amb la reducció.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

La mare donatària té dret a la reducció de l'article 10 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat, i a la bonificació del 99 % de la quota a la qual es refereix l'article 12 bis de la mateixa llei?

CONTESTACIÓ COMPLETA

L'article 10 bis de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 14/2005, de 23 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat, 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 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 pertoque 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 pugui excedir de 96.000 euros.

- Adquisicions per fills o adoptats de 21 anys o més 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.

Als efectes dels límits de reducció esmentats es computaran la totalitat de les transmissions lucratives entre vius realitzades a favor del mateix donatari, en el mateix dia o en els cinc anys immediatament anteriors a la data 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'uns altres fins a

un valor equivalent, efectuada en el mateix dia o en els deu anys immediatament anteriors a la data de la meritació.

b) Quan el subjecte passiu haja efectuat, en el mateix dia o en els deu anys immediatament anteriors a la data de la meritació, una transmissió, a un donatari diferent de l'ara donant, d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resulte d'aplicació la reducció.

No obstant això, en el supòsit *a* del paràgraf anterior, quan es tracte de donacions de béns diferents, i en el supòsit *b* del paràgraf mencionat, sobre l'excés del valor equivalent d'allò que s'ha donat, si n'hi haguera, s'escaurà una reducció l'import de la qual ha de ser igual al resultat de multiplicar l'import màxim de la reducció que corresponga dels establits en el primer paràgraf d'aquest apartat pel quocient resultant de dividir l'excés del valor equivalent pel valor total de la donació.

Als efectes del càlcul del valor equivalent mencionat en les donacions de béns diferents i del valor del que s'ha donat en cada una d'aquestes, es computaran totes les transmissions lucratives entre vius realitzades a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els dos 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) Quan hi haja transmissions en la línia ascendent i descendent, l'efectuada en la línia descendent.

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

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

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

Quan es produïska l'exclusió o la limitació de la reducció corresponent en una determinada donació, per aplicació del que es disposa en el paràgraf tercer d'aquest apartat, la donació següent realitzada a diferent donatari es considerarà, als mateixos efectes, com a primera donació, i no s'aplicarà a aquesta última el que disposa el mencionat paràgraf tercer.

Per a l'aplicació de la reducció a què fa referència aquest apartat, s'exigiran, a més, els requisits següents:

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

b) Que l'adquisició s'efectue en document públic."

D'altra banda, l'article 12 bis, lletra *c* de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, 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 pels fills, adoptats, pares i adoptants del donant que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros i la seua residència habitual a la Comunitat Valenciana a la data de la meritació de l'impost.

A l'efecte 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'uns altres fins a un valor equivalent, efectuada en el mateix dia o en els deu anys immediatament anteriors a la data de la meritació.
- Quan el subjecte passiu haja efectuat, en el mateix dia o en els deu anys immediatament anteriors a la data de la meritació, una transmissió a donatari diferent de l'ara donant, d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resulte d'aplicació la bonificació.

No obstant això, en el primer supòsit del paràgraf anterior, quan es tracte de donacions de béns diferents, i en el segon supòsit del paràgraf mencionat, procedirà la bonificació sobre la quota que corresponga a l'excés del valor equivalent del que s'ha donat, si n'hi haguera.

Als efectes del càlcul del valor equivalent mencionat en les donacions de béns diferents i del valor del que s'ha donat en cadascuna d'aquestes, es computaran totes les transmissions lucratives entre vius realitzades a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els dos supòsits del paràgraf segon d'aquesta lletra.

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

Quan es produïska l'exclusió o la limitació de la bonificació corresponent en una determinada donació, per aplicació del que disposa el paràgraf segon d'aquesta lletra, la donació següent efectuada a distint donatari es considerarà, als mateixos efectes, com a primera donació, i no se li aplicarà el que disposa el mencionat paràgraf segon.

Per a l'aplicació de la reducció a què fa referència aquest apartat, s'exigirà, a més, que l'adquisició s'efectue en document públic”.

Per tant, de conformitat amb el que es disposa en els preceptes mencionats, perquè en la donació dels fills a la mare en qüestió es puguen aplicar els beneficis fiscals esmentats, s'han de complir els requisits següents:

a) Que la donatària residisca a la Comunitat Valenciana en la data de la donació. No obstant això, en tractar-se d'una donació de capital, d'acord amb el que es disposa en l'article 24.5 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, s'exigirà, a més, que la mare donatària haja residit habitualment a la Comunitat Valenciana durant els cinc anys anteriors, comptats de data a data, que acaben el dia anterior al de la meritació (el dia de la donació). Si el donatari, que residisca habitualment a la Comunitat Valenciana en la data de la donació, ho ha fet en més d'una comunitat autònoma o a l'estranger, en els mencionats cinc anys anteriors a la data, la normativa aplicable serà únicament l'estatal de l'impost sobre successions i donacions, sense que resulten aplicables els beneficis fiscals propis de cap de les comunitats autònomes en les quals haja residit durant aquest termini.

b) Que la donació s'efectue en document públic. Per tant, la reducció només serà aplicable a les donacions en les quals l'acte que causa l'adquisició lucrativa entre vius es formalitze originàriament en document públic, tal com ve definit en l'article 1216 del Codi Civil, encara que aquesta formalitat no resulte exigible per la normativa de dret civil. No resultarà aplicable la reducció, per tant, a les donacions formalitzades en document privat, encara que aquest s'elevi posteriorment a públic o encara que el document privat tinga efecte davant de tercers per concórrer alguna de les circumstàncies previstes en

l'article 1227 del Codi Civil, ja que, en aquests supòsits, de conformitat amb el que es disposa en l'article 623 del mateix Codi Civil, la donació ja s'ha perfeccionat des del mateix moment en què el donant coneix l'acceptació del donatari, i aquest perfeccionament determina, d'una banda, l'adquisició dels béns donats en el tràfic jurídic civil i, d'una altra, la meritació de l'impost, que es produeix el dia en què es cause o formalitze l'acte o contracte, d'acord amb el que es preveu en l'apartat segon de l'article 24 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, reguladora de l'impost sobre successions i donacions.

A aquests efectes, són documents públics, de conformitat amb el que es disposa en l'article 1216 del Codi Civil, "els autoritzats per un notari o empleat públic competent, amb les solemnitats establides per la llei".

D'altra banda, si els diners que ara es donen van ser adquirits, al seu torn, pels ara donants, per causa de mort, per aplicació del que es disposa en l'article 3.1.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, com a conseqüència de la "percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d'assegurances sobre la vida, quan el contractant siga persona diferent del beneficiari", i el contractant d'aquella assegurança —el pare— no era persona diferent de l'assegurat (així sembla desprendre's que es manifeste en l'escrit de sol·licitud d'informació que l'assegurança l'havia contractada el seu pare ara ja mort), a l'efecte de determinació de la reducció i de la bonificació aplicables a aquesta donació, no han de tindre's en compte els beneficis fiscals gaudits en l'adquisició pels ara donants.

Altrament, si el pare contractant de l'assegurança haguera sigut persona diferent de l'assegurat, la mort del qual va constituir l'esdeveniment assegurat i va originar la percepció de l'import de l'assegurança pels beneficiaris, tot i que el mateix contractant es trobe ara mort, el fet imposable produït en aquell moment tindria la consideració de negoci gratuït entre vius, per aplicació de l'article 12.e del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions. En aquest cas, resultaria d'aplicació el que es disposa en els paràgrafs tercer a huité de l'article 10 bis, apartat 1r i en els paràgrafs tercer a seté de l'article 12 bis, lletra c, tots dos de l'esmentada Llei 13/1997, de 23 de desembre.

En aquest últim cas, a l'efecte d'evitar l'aplicació efectiva de la reducció entre els cònjuges, mitjançant donacions en cadena entre pares i fills, no resultaria d'aplicació a aquesta donació la reducció de 40.000 euros, ja que els que ara transmeten van tindre dret a la reducció en la transmissió del mateix capital, sempre que la donació a la mare es duga a terme dins dels deu anys immediatament posteriors al moment en què es va produir la meritació en l'impost de la percepció de l'assegurança de vida pels fills. Per la mateixa raó, la mare donatària tampoc tindria ara dret a la bonificació del 99 % de la quota, ja que es considera que en la donació anterior (la percepció de l'assegurança pels fills, si escau) resultava aplicable la bonificació, perquè els beneficiaris posseïen els requisits per a tindre-hi dret, tot i que no s'haguera pogut aplicar efectivament la bonificació per inexistència de base liquidable, i, en conseqüència, de quota.

Aquesta contestació s'efectua d'acord amb la informació proporcionada per la interessada, sense tindre en compte altres circumstàncies no esmentades i que pogueren tindre rellevància en la determinació del propòsit principal de l'operació projectada, de manera que podrien alterar el judici d'aquesta, la qual cosa pot ser objecte de comprovació administrativa a la vista de la totalitat de les circumstàncies prèvies, simultànies i posteriors concurrents en l'operació efectuada.