NÚMERO DE CONSULTA: V0001-11

ÓRGANO: Dirección General de Tributos

FECHA DE SALIDA: 3/10/2011

NORMATIVA: Artículos 27.1 y 32.2.b), de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Artículo Diez bis y Doce bis de la Ley de la Generalitat Valenciana 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.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

En fecha 23 de enero de 2009, la madre de don X le donó 165.000 euros y le condonó un préstamo por importe de 150.000 euros, ascendiendo el importe total de la donación a 315.000 euros. En la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el sujeto pasivo se aplicó la reducción prevista en el artículo 10.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 y restantes tributos cedidos (en adelante Ley 13/1997), y la bonificación del 99% del artículo 12.bis.c) de la misma Ley.

En fecha 8 de septiembre de 2009, don X, formalizó escritura pública por la que donó a sus hijos Y y Z la nuda propiedad de un inmueble situado en Alicante, ascendiendo la valoración de la donación a un total de 138.600 euros (69.300 euros para cada hijo). En las autoliquidaciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, los donatarios no se aplicaron ningún beneficio fiscal, en atención a las causas de exclusión previstas en los artículos 10.bis y 12 bis de la Ley 13/1997.

En fecha 2 de junio de 2010, se formalizó escritura pública por la que la madre de don X le donó 77.000 euros. En la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el donatario no se aplicó la reducción por parentesco prevista en el artículo 10.bis de la Ley 13/1997, pero sí la bonificación del 99% prevista en el artículo 12.bis del mismo texto legal, al no haberse superado el límite previsto, considerando conjuntamente ambas donaciones.

Actualmente don X quiere realizar una donación de la nuda propiedad de un inmueble situado en Benidorm, a favor de sus hijos A y B, ascendiendo la valoración de la nuda propiedad a 80.000 euros (40.000 euros para cada hijo).

CUESTIÓN PLANTEADA:

De acuerdo con la previsión del artículo 10.bis de la Ley 13/1997: *"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"*, y la del artículo 12 bis del mismo texto legal: *"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"*, ¿se pueden aplicar los beneficios fiscales previstos en los artículos 10.bis y 12.bis de la Ley 13/1997, a las donaciones que don X quiere efectuar a favor de sus hijos A y B, desde el momento en que no se aplicaron en la donación formalizada en fecha 8 de septiembre de 2009?

En el caso de que la respuesta a la cuestión planteada sea positiva, interesa saber la extensión cuantitativa exacta de la aplicación de los beneficios fiscales.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 27.1 y 32.2.b), de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, resultará aplicable a los donatarios residentes en España y por los inmuebles donados radicados en la Comunitat Valenciana, además de la Ley estatal 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley de la Generalitat Valenciana 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 cuanto a los beneficios fiscales autonómicos aplicables al donatario, el artículo Diez bis de la Ley 13/1997 dispone:

"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 menores de 21 años, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros: 40.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder de 96.000 euros.

- 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.

(…)

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.

(…)

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 Ley 13/1997, 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. Igual bonificación, con el mismo límite y requisitos, se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

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.

(…)

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.

(…)

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."

La finalidad de los supuestos legales en los que se excluye la aplicación de las reducciones y bonificaciones (cláusulas antielusión), previstos en los artículos Diez bis y Doce bis de la Ley 13/1997, es evitar la aplicación efectiva de tales beneficios entre parientes más allá de los padres o de los hijos, mediante una sucesión en cadena de donaciones entre padres e hijos, en un corto periodo de tiempo, que supongan, en la práctica, una donación entre abuelos y nietos, bisabuelos y bisnietos, etc., o viceversa, o entre marido y mujer.

De acuerdo con lo expuesto, al haber recibido don X dos donaciones de su madre, en los diez años inmediatamente anteriores a la donación que pretende formalizar a favor de sus hijos, A y B, y no habiendo exceso, ya que el importe total de las donaciones que don X ha recibido de su madre asciende a 392.000 euros, frente a los 40.000 euros que va a donar a cada uno de sus hijos, no cabe la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en los artículo 10 bis y 12 bis de la Ley 13/1997.

En cuanto a la previsión contenida en el artículo10 bis que establece: "*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"* y la que en términos similares se contempla en el artículo 12 bis, hay que interpretarlas en el marco de las cláusulas antielusión y atendiendo a la finalidad y el fundamento de las mismas, por lo que la frase "*en la siguiente donación realizada… "*, se refiere a la nueva donación que formalice el donatario que, por haber sufrido la exclusión total o parcial de la bonificación, no pudo aplicarse los beneficios fiscales. Así, en el caso que nos ocupa, se aplicaría a las donaciones que los hijos de don X, efectuasen en favor de sus propios descendientes.