Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA NÚM: 39 (01/03/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Artículo 26 sexies Texto Refundido Decreto Legislativo 1/2009 Artículo 3, 5, 7, 34.1 y Disposición adicional segunda Ley 29/1987 Artículo 32.2 Ley 22/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante plantea las siguientes cuestiones:

- Ante qué Administración tributaria ha de presentarse la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a una donación realizada a un sujeto pasivo no residente en España pero sí en la Unión Europea.

- Si es posible aplicar la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria de dicho impuesto vigente en la Comunidad Autónoma de Canarias, a la donación de varios bienes de diferente naturaleza ubicados en dicho territorio si el donatario es no residente en España pero sí en la Unión Europea.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tratándose de la donación de bienes o derechos a un sujeto pasivo no establecido en España, corresponde la aplicación del ISD a la Administración tributaria estatal, por lo que deberá presentarse ante la misma la autoliquidación y el resto de la documentación, con derecho a la bonificación autonómica del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD siempre que los bienes estén ubicados en Canarias en los términos señalados en el apartado Segundo de la presente consulta.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida por en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) 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, y la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante plantea las siguientes cuestiones:

- Ante qué Administración tributaria ha de presentarse la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a una donación realizada a un sujeto pasivo no residente en España pero sí en la Unión Europea.

- Si es posible aplicar la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria de dicho impuesto vigente en la Comunidad Autónoma de Canarias, a la donación de varios bienes de diferente naturaleza ubicados en dicho territorio si el donatario es no residente en España pero sí en la Unión Europea.

SEGUNDO.- Para la adecuada contestación a la primera cuestión objeto de consulta, es necesario previamente determinar si en este caso se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) en España y, por tanto, nace la obligación tributaria.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987), dispone:

"1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos".

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley 29/1987 dispone:

"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyente, cuando sean personas físicas:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas e inter vivos equiparables, el donatario o el favorecido por ellas".

Ahora bien, cuando el contribuyente no tuviera su residencia fiscal en España, dispone el artículo 7 de la Ley 29/1987 que se le exigirá el impuesto *"por obligación real, por la*

adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella".

De los datos aportados en la consulta, sí se devengaría el ISD español, dado que todos los bienes y derechos están ubicados o pueden ejercitarse o cumplirse en España (bienes inmuebles en Canarias, cuentas corrientes en entidades financieras situadas en Canarias, acciones o participaciones sociales en sociedades de nacionalidad española y con domicilio social y fiscal en Canarias).

A pesar de que los bienes o derechos objeto de donación están situados o son realizables en Canarias, no es competente la Agencia Tributaria Canaria para la aplicación del ISD, y por ende ante donde debe presentar el sujeto pasivo la autoliquidación y documentación correspondiente, al no ser residente en España el sujeto pasivo. La Administración tributaria estatal es la competente para la aplicación del ISD puesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32.2 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 (en adelante, Ley 22/2009), sólo podría ser competente una Administración tributaria autonómica, en lugar de la estatal, si el sujeto pasivo fuera residente en España.

En efecto, el primer párrafo del citado artículo 32.2 de la Ley 22/2009 dispone:

"*2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:* (...)"

En este sentido, el artículo 34.1 de la Ley 29/1987 dispone:

"*1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.*"

En definitiva, tratándose de la donación de bienes o derechos a un sujeto pasivo, el donatario, no establecido en España, corresponde la aplicación del ISD a la Administración tributaria estatal, por lo que deberá presentarse ante la misma la autoliquidación y el resto de la documentación.

En segundo lugar, se plantea si es posible aplicar la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria de dicho impuesto vigente en la Comunidad Autónoma de Canarias, a la donación de varios bienes de diferente naturaleza ubicados en dicho territorio si el donatario es no residente en España pero sí en la Unión Europea.

Devengándose en el supuesto objeto de consulta el ISD español y siendo competente la Administración tributaria estatal para su aplicación, la cuestión es si resulta aplicable un beneficio fiscal establecido por una Comunidad Autónoma, en este caso la de Canarias, y no por el Estado.

La respuesta es positiva, conforme a la nueva redacción de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 dada por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias:

"Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

(...)

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

(...)

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.(...)"

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.° Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.° Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas."

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 deriva de una demanda de la Comisión Europea en el que se solicitaba al citado Tribunal que declarase que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Con la nueva redacción de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 se ha dado cumplimiento a lo recogido en mencionada sentencia, adecuando la normativa del ISD para que no exista discriminación en el tratamiento fiscal de los contribuyentes residentes en la Unión Europea. De ello deriva que, en estos casos y conforme a unas reglas de liquidación, se podrá aplicar la normativa de una Comunidad Autónoma (que haya sido dictada en el ejercicio de sus competencias delegadas por el Estado en el ámbito del ISD) en lugar de la normativa estatal.

Tratándose de una donación de bienes muebles e inmuebles, la aplicación de la normativa, en este caso, canaria requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Si se trata de bienes inmuebles, que estén situados en Canarias.

- Si se trata de bienes muebles, que estén situados en Canarias el mayor número de días del período de los últimos 5 años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Suponiendo que todos los bienes descritos en la consulta cumplan estos requisitos y que es de aplicación la normativa canaria, nos quedaría por analizar si la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD es aplicable a esta donación.

El artículo 26 sexies del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido de los tributos cedidos), regula una bonificación en el ISD del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones *inter vivos*, siempre que estas adquisiciones cumplan tres requisitos:

- Primero, que la donación se realice entre personas incluidas en los grupos I y II de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, esto es, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y cónyuges (asimilándose a estos últimos las parejas de hecho, en los términos establecidos por el artículo 12 de la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias, tal y como establece el artículo 41 del Texto Refundido de los tributos cedidos.

- Segundo, que la donación se formalice en escritura pública, salvo que se trate de contratos de seguro que deban tributar como donación.

- Y tercero, que la adquisición *inter vivos* no se haya beneficiado de esta bonificación en los tres años anteriores, salvo que en ese plazo se produzca su adquisición "mortis causa".

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que tratándose de la donación de bienes o derechos a un sujeto pasivo no establecido en España, corresponde la aplicación del ISD a la Administración tributaria estatal, por lo que deberá presentarse ante la misma la autoliquidación y el resto de la documentación, con derecho a la bonificación autonómica del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD siempre que los bienes estén ubicados en Canarias en los términos señalados en el apartado Segundo de la presente consulta.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 1 de marzo de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo