Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA NÚM: 41 (26/10/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 26 sexies TR – Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril Arts. 3, 5, 6, 7, 34 y Disposición adicional segunda Ley 29/1987, de 18 de diciembre Arts, 27, 28 y 32 Ley 22/2009, de 18 de diciembre

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante plantea las siguientes cuestiones:

- Si es posible aplicar la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en la Comunidad Autónoma de Canarias a la donación de saldos en cuentas bancarias realizada por una persona física con nacionalidad y residencia estadounidense, a favor de su cónyuge -actualmente afincada en Estados Unidos-, en las siguientes situaciones:

1ª.- En el caso de que la cónyuge beneficiaria tuviera su residencia en Canarias en el momento de la donación y los fondos estuvieran depositados en cuentas abiertas en entidades financieras norteamericanas, sin establecimiento en Canarias ni en el resto del territorio español.

2ª.- Si la donataria tuviera su residencia en Canarias y el dinero estuviera depositado en entidad financiera española, con sucursal en Canarias.

3ª.- En la hipótesis de que la adquirente mantuviera su residencia en Estados Unidos y los fondos donados estuvieran en cuenta abierta en la sucursal canaria de una entidad bancaria española.

4ª.- Si la cónyuge donataria tuviera su residencia, y los fondos estuvieran depositados en Estados Unidos.

- Ante qué Administración tributaria ha de presentarse la autoliquidación por el Impuesto en cada uno de los casos anteriores.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º.- No resultaría de aplicación la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD respecto a la donación de saldos en cuentas bancarias realizada por una persona física con nacionalidad y residencia estadounidense, en favor de su cónyuge residente en Canarias (siendo irrelevante el lugar en que radicara la entidad financiera en que estuvieren depositados los fondos).

2º.- Tampoco procedería aplicar dicha bonificación en el caso de que la donataria tuviera su residencia habitual en el extranjero, aún cuando los fondos objeto de transmisión estuvieran depositados en una cuenta abierta en una sucursal en Canarias de una entidad bancaria española.

3º.- La autoliquidación por ISD debería presentarse ante la Agencia Tributaria Canaria en caso de que la contribuyente tuviera su residencia habitual en nuestro territorio. De lo contrario, ante la Administración tributaria estatal.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / 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 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 en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante plantea la procedencia o no de la aplicación de la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) vigente en la Comunidad Autónoma de Canarias, a la donación de saldos en cuentas bancarias realizada por una persona física con nacionalidad y residencia estadounidense, a favor de su cónyuge -actualmente afincada en Estados Unidos-, en las siguientes situaciones:

1ª.- En el caso de que la cónyuge beneficiaria tuviera su residencia en Canarias en el momento de la donación y los fondos estuvieran depositados en cuentas abiertas en entidades financieras norteamericanas, sin establecimiento en Canarias ni en el resto del territorio español.

2ª.- Si la donataria tuviera su residencia en Canarias y el dinero estuviera depositado en entidad financiera española, con sucursal en Canarias.

3ª.- En la hipótesis de que la adquirente mantuviera su residencia en Estados Unidos y los fondos donados estuvieran en cuenta abierta en la sucursal canaria de una entidad bancaria española.

4ª.- Si la cónyuge donataria tuviera su residencia, y los fondos estuvieran depositados en Estados Unidos.

Asimismo se consulta ante qué Administración tributaria han de presentarse, en su caso, las correspondientes autoliquidaciones por el ISD en cada uno de los supuestos anteriores.

SEGUNDO.- Como cuestión previa, es preciso determinar si una donación dineraria realizada por un no residente en España puede dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria en este país, con arreglo a la definición de hecho imponible contenida en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en lo sucesivo Ley 29/1987), que dispone:

"1. Constituye hecho imponible:

(...)

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

Para ello es necesario acudir, primeramente, a lo dispuesto en el artículo 5.b) de la Ley 29/1987, según el cual:

"Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

(...)

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

Como puede observarse, la residencia del donante resulta irrelevante, puesto que la condición de obligado tributario recae en la persona física beneficiaria de la donación.

La tributación por el ISD se determina, sin perjuicio de lo establecido en Convenios Internacionales suscritos por España, en función de si el contribuyente tiene su residencia habitual en España o en el extranjero. Así, si tiene su residencia habitual en nuestro país, tributa por obligación personal, por la totalidad de los bienes y derechos que adquiera, con independencia de donde estén situados. Si, por el contrario, tiene su residencia habitual en el extranjero, el contribuyente se somete al impuesto por obligación real, tributando por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Todo ello resulta de lo establecido en los artículos 6.1 y 7 de la Ley 29/1987, que se transcriben a continuación:

"*Artículo 6. Obligación personal.*

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado."

"Artículo 7. Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les 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 hayan celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella."

De acuerdo con lo anterior, el ISD español se devengaría tan solo en los tres primeros supuestos planteados por el consultante, tributando la donataria por obligación personal en los dos primeros casos (en que tendría su residencia habitual en Canarias, siendo indiferente a estos efectos que los fondos estén depositados en España o en el extranjero), y por obligación real, en la hipótesis de que residiera en Estados Unidos y el dinero estuviera depositado en cuentas abiertas en entidades bancarias situadas en nuestro territorio.

Ahora bien, en los dos primeros supuestos no solo se exige que la cónyuge donataria resida en el momento de la donación en Canarias, sino que esta residencia sea habitual

conforme a la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del citado artículo 6:

> "*Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*"

Caso que la donataria no tenga residencia habitual en Canarias, únicamente tributaría por ISD, por obligación real, en el segundo y tercer supuesto.

TERCERO.- A continuación corresponde analizar si cabe aplicar a las distintas donaciones sujetas la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulada en el artículo 26-sexies del Texto Refundido de las disposiciones legales 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, TR), según el cual:

> *"Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "inter vivos", siempre que la donación se formalice en documento público. No será necesaria esta formalización cuando se trate de contratos de seguros que deban tributar como donación. Esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones "inter vivos" que en los 3 años anteriores se hayan beneficiado de la bonificación prevista en este artículo, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición mortis causa".*

Para poder determinar si el precepto anterior resulta aplicable a los distintos supuestos planteados por el consultante, debemos remitirnos a los artículos 27.1 y 32, apartados 1, 2.c) y 5, 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), que, respectivamente, disponen lo siguiente:

> *"Artículo 27. Normativa aplicable a los tributos cedidos.*
>
> *1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. (...)"*
>
> *"Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

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:

(...)

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes [distintos de los inmuebles] *y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley."

Por su parte, el citado precepto 28.1.1.º.b) establece:

"1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1º. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

(...)

b) Del período de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

De lo expuesto se concluye lo siguiente:

1º.- En los casos en que la donataria tuviera su residencia habitual en Canarias, en los términos establecidos en el IRPF, en el momento del devengo del Impuesto (fecha en que se formalice la donación), el rendimiento del impuesto correspondería a la Comunidad Autónoma de Canarias, por entenderse producido en este territorio, de acuerdo con el punto de conexión regulado en el artículo 32.2.c) Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Ahora bien, al no concurrir las circunstancias previstas en el artículo 28.1.1º.b) transcrito (se señala en el escrito que la donataria actualmente reside en Estados Unidos), no resultaría de aplicación la normativa autonómica; y en consecuencia, no entraría en juego la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria, regulada en al artículo 26-sexies del TR, planteada por el consultante.

2º.- En el supuesto de que la cónyuge beneficiara de la donación continuara residiendo en Estados Unidos y los fondos objeto de transmisión estuvieran depositados en una cuenta abierta en una sucursal bancaria en Canarias, en que habría sujeción al impuesto por

obligación real, el rendimiento del gravamen correspondería al Estado, siendo de aplicación la normativa estatal (y nunca el citado artículo 26-sexies), y dado que la donataria reside fuera de la Unión Europea, en ningún caso sería aplicable lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987:

> *"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.*
>
> *(...)*
>
> *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.(...)"*

En definitiva, en ninguna de las hipótesis formuladas por el consultante, sería aplicable la bonificación vigente en Canarias comentada.

CUARTO.- Finalmente, y por lo que respecta a la Administración tributaria ante la que han de presentarse las correspondientes autoliquidaciones por el ISD, hemos de estar a lo establecido en el artículo 34.1 de la Ley 29/1987, según el cual:

> *"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".*

De acuerdo con esto, en aquellos supuestos en que la donataria tuviera su residencia habitual en Canarias (en que el rendimiento del impuesto se consideraría producido en este territorio), la autoliquidación debería presentarse ante la Agencia Tributaria Canaria.

Por el contrario, la donataria no residente en España, sujeta al impuesto por obligación real, debería presentar la correspondiente autoliquidación ante la Administración tributaria estatal.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con los datos aportados por la persona física consultante, es criterio de este centro directivo que:

1º.- No resultaría de aplicación la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD respecto a la donación de saldos en cuentas bancarias realizada por una persona física con nacionalidad y residencia estadounidense, en favor de su cónyuge residente en Canarias

(siendo irrelevante el lugar en que radicara la entidad financiera en que estuvieren depositados los fondos).

2º.- Tampoco procedería aplicar dicha bonificación en el caso de que la donataria tuviera su residencia habitual en el extranjero, aún cuando los fondos objeto de transmisión estuvieran depositados en una cuenta abierta en una sucursal en Canarias de una entidad bancaria española.

3º.- La autoliquidación por ISD debería presentarse ante la Agencia Tributaria Canaria en caso de que la contribuyente tuviera su residencia habitual en nuestro territorio. De lo contrario, ante la Administración tributaria estatal.

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, 26 de octubre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo