Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381 381

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 61 (24/04/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29, 627 y otros Código Civil Art. 20.2.a) Ley 29/1987 Art. 26-sexies Texto Refundido Art. 27.b) Texto Refundido Art. 32 Ley 22/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante quiere hacer una donación de un inmueble ubicado en Canarias, al que será su primer nieto, del que está embarazada la mujer de su hijo residente en Canarias.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 26 sexies (bonificación de la cuota por parentesco), 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, y cuál es el plazo para la presentación de la autoliquidación del impuesto citado.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La donación se entenderá perfeccionada con el nacimiento del nieto y la obtención de personalidad, y no con la aceptación, formalizada en la escritura pública, realizada por los progenitores del concebido, surgiendo la obligación tributaria devengada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras este nacimiento, con lo que la normativa aplicable será la vigente en dicho momento, a efectos de aplicar la bonificación y el plazo de presentación regulado en el Texto Refundido.

- La bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias de un porcentaje de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulada en el artículo 26 sexies del Texto Refundido, es aplicable a la donación de un bien inmueble cuando el donatario es residente en España siempre que se den estas tres condiciones: 1ª) se formalice en escritura pública; 2ª) se efectúe, entre otros, por un abuelo a su nieto concebido y no nacido, ambos integrados en el Grupo I de parentesco, por ser menor de 21 años; 3ª) que el inmueble esté ubicado en Canarias y 4ª) que el bien donado no haya disfrutado de esta bonificación en una transmisión gratuita e inter vivos en el plazo de los 3 años anteriores

-El plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será de 1 mes a contar desde el nacimiento del nieto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.b) del Texto Refundido; no obstante, hay que tener en cuenta la ampliación transitoria de dicho plazo, en dos meses, por la vigencia del estado de alarma, tal y como se recoge en la Orden de 20 de marzo de 2020, por la que se

disponen y aclaran los plazos en el ámbito tributario por la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

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 (en adelante, Ley 22/2009) 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.- La persona física consultante quiere hacer una donación de un inmueble ubicado en Canarias, al que será su primer nieto, del que está embarazada la mujer de su hijo residente en Canarias.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 26 sexies (bonificación de la cuota por parentesco), 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), y cuál es el plazo para la presentación de la autoliquidación del impuesto citado.

SEGUNDO.- .- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987) dispone en la letra b) de su apartado 1 que constituye hecho imponible de este impuesto, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".

Estando claro que una donación constituye hecho imponible de este impuesto, y que el devengo, a tenor de su artículo 24.2 de la Ley 29/1987, es "*el día en que se cause o celebre el acto o contrato",* resulta necesario comenzar por determinar cuándo se entiende celebrado el acto de la donación, para, seguidamente, conocer, tanto la normativa aplicable en el cálculo de la cuota tributaria, como el plazo de presentación de la autoliquidación.

Para ello hemos de acudir a las disposiciones del derecho común, contenidas en el Código Civil (en adelante, Cc), no sólo porque en él se regula la figura de la donación, sino por su carácter supletorio recordado en su artículo 4.3, y poder entender cuál es el momento de perfección de una donación.

La donación se define en el artículo 618 del Cc como *"(...) un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta".*

Exigiendo para su perfección, que el donatario expresamente la acepte la donación, a tenor de lo establecido en el Cc, tanto en su artículo 623 "*La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario";* como en su artículo 629 *"La donación no obliga al donante, ni produce efecto, sino desde la aceptación".*

Aunque podría pensarse que como los concebidos y no nacidos no tienen personalidad jurídica hasta que nazcan, no podrían recibir donaciones, lo cierto es que están protegidos para todo lo que les pudiera favorecer, tal y como recoge, con carácter general, el artículo 29 del Cc *"El nacimiento determina la personalidad; pero el concebido se tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables, siempre que nazca con las condiciones que expresa el artículo siguiente"*.

Y en este sentido, el artículo 627 del Cc dispone que *"Las donaciones hechas a los concebidos y no nacidos podrán ser aceptadas por las personas que legítimamente los representarían si se hubiera verificado ya su nacimiento"*.

De su lectura se desprende que se pueden realizar donaciones a los "nasciturus"-nombre con el que en el Derecho Romano se designaba a los concebidos y no nacidos-, pero para ello, es necesario que se cumplan dos requisitos, uno subjetivo y otro formal:

-El primero es que la aceptación la realicen las personas que representarían al concebido si hubiera nacido. Estas personas, siguiendo lo dispuesto en el artículo 154 del Cc, serán los que ejerzan la patria potestad, esto es, sus progenitores.

-Y el requisito formal viene impuesto por el artículo 633 del Cc cuando dispone "*Para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.*

La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante, y se anotará esta diligencia en ambas escrituras".

Si bien, con carácter general, en el caso de que ambas partes, donante y donatario, tengan personalidad jurídica, la donación de un bien inmueble se entiende perfeccionada con la aceptación formalizada en la escritura pública, no está claro que ello sea así cuando el donatario sea un "nasciturus", pues tal y como señala el artículo 29 del Cc, sin nacimiento no hay personalidad. Es más, este nacimiento ha de producirse con vida, según el artículo 30 del Cc, "*La personalidad se adquiere en el momento del nacimiento con vida, una vez producido el entero desprendimiento del seno materno"*.

En nuestra legislación, el "nasciturus" no es titular actual de derechos ni de relaciones jurídicas, pues, aunque se le protege en ciertos aspectos jurídicos, los que se le sean favorables, su eficacia se pospone a su nacimiento, que es cuando tiene personalidad; y así, el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de abril de 1985, al analizar la modificación del Código Penal para despenalizar el aborto, decía que había que diferenciar entre persona y vida humana no dotada de personalidad.

En el ámbito del derecho civil la doctrina mayoritaria, con De Castro y Albaladejo a la cabeza, entiende que el recto sentido del artículo 627 del Cc es ofrecer una medida muy concreta de protección del concebido, a través de una aceptación que no tiene efectos adquisitivos directos, sino, en la mayoría de los casos, preventivos.

Entendemos así, que los efectos de esta donación están sometidos al cumplimiento de una condición, cuya naturaleza es suspensiva, y no resolutoria, pues la adquisición de un derecho, no su pérdida, depende del acontecimiento del nacimiento, tal y como recoge el artículo

1.114 del Cc *"En las obligaciones condicionales la adquisición de los derechos, así como la resolución o pérdida de los ya adquiridos, dependerán del acontecimiento que constituya la condición"*.

Trasladando estos criterios del ámbito civil, al ámbito tributario, entendemos que una donación realizada a un "nasciturus" es una donación sometida a una condición suspensiva, el nacimiento del mismo, y, por tanto, el hecho imponible de la donación, no se entiende realizado hasta que se produzca el nacimiento de la persona, y en ese momento nacerá la obligación tributaria devengada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, prevé la concurrencia de condiciones disponiendo que *"Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el Impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición"*.

TERCERO.- Teniendo claro lo expuesto en el punto anterior, las respuestas a las dos consultas planteadas han de partir de aplicar la normativa tributaria vigente en el momento del nacimiento del "nasciturus", y no, en el momento de formalizarse la escritura de donación.

Respecto de la primera consulta realizada, el artículo 26-sexies del Texto Refundido recoge una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones consistente en la aplicación de un porcentaje sobre la cuota tributaria, cuyo importe, desde el 1 de enero de 2020, varía en función de la cuantía de la misma. El disfrute de esta bonificación está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La donación ha de realizarse 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 que veremos a continuación). En el grupo I se incluyen los descendientes menores de 21 años, y en el II, el resto de los citados.
- La donación ha de formalizarse en escritura pública (salvo que se trate de contratos de seguros que deban tributar como donación).
- La adquisición "inter vivos" no puede haberse beneficiado de esta bonificación en los tres años anteriores, salvo que en ese plazo se produzca su adquisición "mortis causa".

Debe precisarse, no obstante, que la aplicación de esta bonificación exige -lo mismo que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos- que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma, o, en los supuestos en los que el rendimiento no corresponde a una Comunidad Autónoma sino al Estado, que sea aplicable la normativa vigente en una Comunidad Autónoma,

de conformidad con la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, en los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2018.

La disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de *"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 2004 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado"*, en su apartado Uno.1. letras c), d) y e), y en el apartado 2, establece -el subrayado es nuestro-:

"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.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

(...)

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.

(...)

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".

De su lectura se desprende que en el caso de que la donación sea de un bien inmueble, a tenor de lo recogido en el artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, el punto de conexión para atribuir el rendimiento y la competencia gestora, y determinar la normativa aplicable, es el lugar donde radique el bien, siempre que el donatario sea residente en España; si no lo fuera, el rendimiento y la competencia gestora del impuesto corresponden al Estado, pero la normativa aplicable sería la de la Comunidad Autónoma en la que se ubique el inmueble.

El artículo 26 sexies del Texto Refundido autonómico ha sido objeto de modificación por la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, teniendo la siguiente redacción desde el 1 de enero de 2020:

"Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) dela Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación 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.

El porcentaje de bonificación será el que corresponda de los siguientes:

Grupo I: el 99,9 por 100 con independencia del importe de la cuota tributaria.

Grupo II: hasta 55.000 euros se bonificará en un 99,9 por 100.

El exceso de cuota superior a 55.000 euros se bonificará de la forma siguiente:

- Si la cuota tributaria es superior a 55.000 euros e inferior o igual a 65.000 euros: el 90 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 65.000 euros e inferior o igual a 95.000 euros: el 80 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 95.000 euros e inferior o igual a 125.000 euros: el 70 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 125.000 euros e inferior o igual a 155.000 euros: el 60 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 155.000 euros e inferior o igual a 185.000 euros: el 50 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 185.000 euros e inferior o igual a 215.000 euros: el 40 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 215.000 euros e inferior o igual a 245.000 euros: el 30 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 245.000 euros e inferior o igual a 275.000 euros: el 20 por 100.

- Si la cuota tributaria es superior a 275.000 euros e inferior o igual a 305.000 euros: el 10 por 100.

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».

CUARTO.- Una vez aclarados los requisitos que han de concurrir para aplicar la bonificación regulada en el artículo 26-sexies del Texto Refundido, la segunda cuestión planteada hace referencia al plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Teniendo en cuenta, como analizamos anteriormente, que el hecho imponible de la donación, no se entiende realizado hasta que se produzca el nacimiento de la persona, y con ello, nacerá la obligación tributaria devengada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el plazo de 1 mes de presentación, previsto en el artículo 27.b) del Texto Refundido, se contará a partir del nacimiento del "nasciturus".

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, y presumiendo que el donatario será residente en España, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- La donación se entenderá perfeccionada con el nacimiento del nieto y la obtención de personalidad, y no con la aceptación, formalizada en la escritura pública, realizada por los progenitores del concebido, surgiendo la obligación tributaria devengada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras este nacimiento, con lo que la normativa aplicable será la vigente en dicho momento, a efectos de aplicar la bonificación y el plazo de presentación regulado en el Texto Refundido.

- La bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias de un porcentaje de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulada en el artículo 26 sexies del Texto Refundido, es aplicable a la donación de un bien inmueble cuando el donatario es residente en España siempre que se den estas tres condiciones: 1ª) se formalice en escritura pública; 2ª) se efectúe, entre otros, por un abuelo a su nieto concebido y no nacido, ambos integrados en el Grupo I de parentesco, por ser menor de 21 años; 3ª) que el inmueble esté ubicado en Canarias y 4ª) que el bien donado no haya disfrutado de esta bonificación en una transmisión gratuita e inter vivos en el plazo de los 3 años anteriores

El plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será de 1 mes a contar desde el nacimiento del nieto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.b) del Texto Refundido;

no obstante, hay que tener en cuenta la ampliación transitoria de dicho plazo, en dos meses, por la vigencia del estado de alarma, tal y como se recoge en la Orden de 20 de marzo de 2020, por la que se disponen y aclaran los plazos en el ámbito tributario por la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 24 de abril de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García