Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTAS OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº 17 (21/06/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Artículo 25.2 y 26.b) Texto Refundido Decreto Legislativo 1/2009. Artículo 20.2.a) Ley 29/1987. Artículos 28 y 32 de la Ley 22/2009.

CUESTIÓN PLANTEADA: Se consulta sobre la aplicabilidad a la donación de participaciones de un ascendiente a su descendiente, de la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de las adquisiciones "*inter vivos*", creada por la Comunidad Autónoma de Canarias, teniendo en cuenta que son participaciones de una entidad radicada en el extranjero cuyo activo está formado indirecta y principalmente por bienes inmuebles radicados en Canarias. Y, además, sobre si puede formalizarse la donación ante un Notario extranjero y, en ese caso, cuál sería la fecha de inicio del cómputo del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto: si la del otorgamiento del documento o la de su apostilla.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos: primero, que la bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias, del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es aplicable a la donación de participaciones, siempre que se formalice en documento público (otorgado ante Notario español o extranjero, y en este último caso, con la apostilla de La Haya), se efectúe por un ascendiente a un descendiente, ambos integrados en el grupo I y II de parentesco, y que el donatario sea residente en nuestra Comunidad el mayor número de días del período de los últimos 5 años, contados de fecha a fecha, anteriores al devengo. Y segundo, que el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto debe computarse desde la fecha del otorgamiento del documento.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria relativa a la bonificación autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esta Dirección General de Tributos, 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 (en adelante, Ley 22/2009), en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Don interesa la confirmación de los siguientes aspectos que detalla en el apartado "objeto de la consulta" de su escrito: en primer lugar y bajo la letra a), si en la donación de acciones de una sociedad no residente cuyo activo está integrado principalmente por inmuebles situados en Canarias, el impuesto devengado correspondería a la Comunidad Autónoma de Canarias. En segundo lugar y bajo la letra b), si sería de aplicación la normativa canaria desarrollada en el ámbito de sus competencias. En tercer lugar y bajo la letra c), si resultaría aplicable la bonificación de la Comunidad Autónoma del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En cuarto lugar y bajo la letra d), si el otorgamiento de la escritura ante Notario en territorio extranjero (debidamente apostillada), limitaría la aplicación de la citada bonificación. En quinto lugar y bajo la letra e), si el plazo de presentación de 1 mes debería computarse desde la fecha de escritura pública ante el Notario extranjero o desde la fecha de la apostilla. Y en sexto lugar bajo la letra f), si el período de prescripción se computaría desde la fecha de la escritura pública de apostilla, o desde la fecha de presentación del documento público ante la Administración Canaria.

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que esta Dirección General no tiene competencia para contestar las cuestiones primera, segunda y sexta, planteadas bajo las letras a), b) y f) del escrito de consulta. Téngase en cuenta que el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009 dispone que la competencia de Comunidad Autónoma de Canarias en esta materia se circunscribe únicamente a las consultas sobre la aplicación de las disposiciones dictadas por esta Comunidad en el ejercicio de sus competencias normativas, pero no a las que refieran a la Ley 22/2009, a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a la 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por eso esta contestación se va a limitar a la bonificación de la Comunidad Autónoma del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [letras c) y d) de la consulta], y al plazo de presentación de la autoliquidación [letra e)], que son cuestiones en las que tiene competencia este Centro Directivo al estar estas materias reguladas en los artículos 25.2 y 26 del Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (en adelante, Texto Refundido).

TERCERO.- En relación con la bonificación de la Comunidad Autónoma del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe destacarse que el artículo 3 de la 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". Por su parte, el artículo 25 del Texto Refundido recoge en su apartado 2 una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "inter vivos", siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 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 citado Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009).
- La donación se formalice en escritura pública (salvo que se trate de contratos de seguro que deban tributar como donación).
- 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".

En relación con el requisito formal exigido para disfrutar de este beneficio fiscal, se plantea también por el consultante si se podría otorgar la escritura pública ante Notario en territorio extranjero. No podemos examinar en esta contestación la doctrina sustantiva, civil y procesal sobre el documento público. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe únicamente destacarse que el artículo 1.216 del Código Civil establece que "son documentos públicos los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la Ley", y que el artículo 323.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que "a efectos procesales, se considerarán documentos públicos los documentos extranjeros a los que, en virtud de tratados o convenios internacionales o de leyes especiales, haya de atribuírseles la fuerza probatoria prevista en el artículo 319 de esta Ley". Abundando en este concepto, el apartado segundo del artículo 323 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, precisa que "cuando no sea aplicable ningún tratado o convenio internacional ni ley especial, se considerarán documentos públicos los que reúnan los siguientes requisitos: a) que en el otorgamiento o confección del documento se hayan observado los requisitos que se exijan en el país donde se hayan otorgado para que el documento haga prueba plena en juicio; b) que el documento contenga la legalización o apostilla y los demás requisitos necesarios para su autenticidad en España".

A la luz de estas disposiciones, es claro que el requisito de que la donación se formalice en documento público, del artículo 25 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, debe interpretarse en el sentido de que el documento tenga eficacia y fuerza probatoria en nuestro país. Y esto, como es sabido, no sólo ocurre cuando la escritura pública se otorgue ante un notario español (artículos 1.216 y 1.217

del Código Civil) o el acto esté autorizado –según el artículo 11.3 del Código Civil- "por funcionarios diplomáticos o consulares de España en el extranjero", sino también en los supuestos en que, de acuerdo con el Convenio de La Haya, de 5 de octubre de 1961, sobre la eliminación del requisito de la legalización de documentos públicos extranjeros, el acto se realice ante un notario extranjero y el documento contenga "la apostilla del Convenio de La Haya".

CUARTO.- 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. Este requisito exige, en el caso planteado de donación de acciones, que se dé la siguiente condición: que el sujeto pasivo donatario tenga su residencia habitual en Canarias durante el mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo [artículos 28 y 32.2.c) de la Ley 22/2009]. Ahora bien, si la transmisión a título gratuito es de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tal y como establece el artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, el rendimiento del impuesto se producirá en Canarias si los inmuebles radican en este territorio.

QUINTO.- Por último, el consultante plantea si, en el caso de formalizarse la escritura pública ante Notario extranjero, el plazo de un mes para presentar la autoliquidación del impuesto debería contarse desde el día del otorgamiento de la escritura o desde la fecha de la apostilla.

El artículo 26 b) del Texto Refundido dispone que el plazo de presentación de la autoliquidación se cuenta *"desde el momento en que se cause el acto o contrato"*. Es cierto que la fórmula elegida por el legislador es ambigua, dado lo impreciso de los términos utilizados. Pero en realidad el problema viene resuelto por la misma naturaleza del documento, ya que cuando la escritura se formalice ante un Notario extranjero, en ese momento se causa el acto y cumple con el requisito -como indica la Sentencia 391/06 de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, de 22 de noviembre de 2006- de tener fuerza en España con arreglo a las leyes, sin que sean exigibles otras formalidades como la apostilla, que por definición es ajena a la escritura. Por eso el plazo del mes para presentar la autoliquidación del artículo 26 b) del Texto Refundido debe contarse, no desde la apostilla, sino desde la fecha de su otorgamiento que es cuando se causa el acto o contrato sujeto al Impuesto.

Por ello es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos:

- Primero, que la bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es aplicable a la donación de participaciones siempre que se den estas tres condiciones: 1ª) se formalice en documento público extranjero con efectos en España; 2ª) se efectúe por un ascendiente a un descendiente, ambos integrados en el grupo I y II de parentesco, y 3ª) que el donatario sea residente en nuestra Comunidad el mayor número de días de los

últimos 5 años, salvo que los valores transmitidos se refieran al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores pues en ese caso se requiere que los inmuebles estén situados en Canarias.

- Y segundo, que el plazo de un mes de presentación de la autoliquidación, cuando la escritura pública se formalice ante Notario extranjero, deberá computarse desde la fecha de su otorgamiento.

Todo lo cual se le comunica con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Francisco Clavijo Hernández
Director General de Tributos
Santa Cruz de Tenerife, 21 de junio de 2011