

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

| | |
|--------------------------|-------------------------------|
| Núm. consulta.....: | 1/2015 |
| Fecha presentación.....: | 09 de enero de 2015 |
| Núm. Registro.....: | s/nº |
| Unidad.....: | Dirección General de Tributos |

Habiendo presentado XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y sus hijos XXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXX, una consulta sobre la aplicación del artículo 132-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance la misma.

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

La consulta formulada abarca distintas operaciones, pero se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación de la reducción aragonesa recogida en el artículo 132-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (en adelante TR). Por tanto, compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO. Cuestiones planteadas.

Los consultantes plantean en su escrito las siguientes cuestiones:

1. Si en el momento en el que los consultantes realicen la aportación en efectivo a la Fundación de Interés Privado Panameña, existe hecho imponible en el ISD en Aragón. La aportación, se realizará con dinero y productos financieros de los fundadores que en un futuro transferirán a un banco de Panamá. Y en caso afirmativo, quien se considera el donatario la Fundación o los beneficiarios de la misma.
2. Si en el momento de percibir por parte de los hijos, en su caso, la compensación por la situación de invalidez (gastos médicos y renta anual, contemplada dentro de los fines de

la Fundación), se devengaría impuesto de gestión autonómica alguno. Y en caso afirmativo si se realizaría el hecho imponible del ISD en Aragón.

Si este hecho se produce en vida de los fundadores y siendo beneficiario un hijo de éstos.

Si este hecho se produce una vez fallecidos aquéllos y siendo beneficiario un hijo de los mismos.

3. Si en el caso atípico de que el Consejo de Administración o el Consejo Fundacional entregara por alguna causa excepcional, no contemplada dentro de los fines de la Fundación, (tales como matrimonio, cambio de domicilio, nacimiento de un hijo, etc.) importe determinado de dinero en efectivo a los beneficiarios, si constituiría hecho imponible del ISD en Aragón:

Si este hecho se produce en vida de los fundadores y siendo beneficiario un hijo de éstos.

Si este hecho se produce una vez fallecidos aquéllos y siendo beneficiario un hijo de los mismos.

En caso afirmativo si la normativa del ISD a aplicar sería la del momento de constitución de la Fundación o la del momento de la entrega de la cantidad excepcional; y por quién se considerará hecha la donación, si por los fundadores o por un tercero (la Fundación).

4. En ambos casos si el devengo del impuesto sería el del momento de constituir la Fundación o el de las entregas de la Fundación recibidas por los beneficiarios.

5. En el caso de que el Consejo Fundacional acordase por alguna razón la liquidación de la Fundación (por ejemplo: plazo establecido de vigencia de la Fundación, pérdidas en proyectos presentados y desarrollados por los beneficiarios que dejaran los activos de la Fundación por debajo de lo admisible a juicio de dicho Consejo Fundacional para desarrollar nuevos proyectos, etc.) si lo percibido en la liquidación por los beneficiarios constituiría hecho imponible en el Impuesto sobre Donaciones (en el caso de que vivan los fundadores) o del Impuesto sobre Sucesiones (en caso contrario). En caso afirmativo, qué importe constituiría la base imponible del impuesto.

6. Si en caso de que alguna de las preguntas anteriores fuera afirmativa y se tuviera que tributar por el ISD en Aragón, si serían de aplicación las reducciones y bonificaciones contempladas en la normativa autonómica. En especial, si se aplicarían las reducciones en el ISD existentes por transmisiones lucrativas de padres a hijos.

7. Se pregunta finalmente si los fondos aportados a la fundación deberían incluirse, y por qué importe, en la correspondiente declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

8. Se consulta también sobre la declaración de los fondos aportados a la FIP en el modelo 720.

A pesar de constituir ocho cuestiones distintas, y algunas con varias variantes, se estructuran para su contestación en el apartado Tercero en cinco cuestiones. Debe señalarse desde este momento que la octava cuestión está clara y absolutamente fuera del ámbito competencial de este centro directivo por lo que, conforme a lo dispuesto en el apartado primero de esta contestación, procede no emitir ninguna respuesta sobre ese concreto tema.

TERCERO. Respuesta a las cuestiones planteadas

1. Tributación de la aportación a la fundación.

A la pregunta de si existe tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de una aportación como la que se describe en la consulta, debe contestarse que, dado que la Fundación de Interés Privado Panameña tiene personalidad jurídica propia e independiente, no habrá hecho imponible en el ISD en Aragón. No obstante, como se razona más adelante, el destino final de esos fondos sí que podría originar tributación en ese impuesto, pero nunca en el momento de la aportación y por su sola existencia.

La razón es doble. En primer lugar porque el negocio jurídico de aportación es difícilmente equiparable, en el ámbito tributario, al de donación. Pero más decisivamente debe razonarse que el adquirente de los bienes aportados es una persona jurídica no residente en España.

Por la primera circunstancia, esto es, por su condición subjetiva de persona jurídica, la operación queda fuera del hecho imponible del ISD que exige que el donatario sea persona física. Pero esa misma consideración de la existencia de personalidad jurídica, que comporta que el adquirente real y efectivo de los bienes aportados sea la Fundación, descarta radicalmente que pueda considerarse que los beneficiarios de la misma estén realizando una adquisición lucrativa inter vivos como consecuencia de la aportación.

Por tanto, y por lo que respecta a la primera cuestión planteada, no concurriendo ni el elemento objetivo ni el subjetivo del hecho imponible del impuesto, carece de sentido razonar en qué Comunidad Autónoma, pueda entenderse realizado aquél.

Cuestión distinta, ajena a las competencias de este centro directivo, y que por tanto se recoge con un mero valor informativo, es que la aportación de productos financieros pudiera suponer en los fundadores una alteración patrimonial sujeta al IRPF.

2. Tributación de las ayudas por determinadas situaciones de invalidez.

Siempre que la Fundación panameña actúe cumpliendo los fines que sus Estatutos le establezcan, en los negocios jurídicos que realice no cabrá apreciar un ánimo de liberalidad sino la ejecución del mandato fiduciario, base de la institución de las fundaciones. Faltando tal ánimo, resulta inviable civil y fiscalmente entender que el pago de rentas por parte de la Fundación constituya una donación por parte de ésta.

Sin embargo, no puede desconocerse, so pena de prescindir de todos los elementos concurrentes en la transferencia de renta, que su verdadero origen es el ánimo bienhechor de los fundadores y que, por tanto, sí que hay un ánimo de liberalidad como fundamento del pago de estas ayudas por invalidez.

Desde esa perspectiva, y salvo que el Convenio para evitar la Doble imposición entre España y Panamá sujetara esas rentas a otro impuesto, lo que no parece a la vista de los antecedentes de hecho, esas ayudas deberían tributar en el ISD.

Dado que el citado Convenio no contempla regla alguna respecto del ISD, los puntos de conexión aplicables a tal negocio lucrativo, tanto para determinar la jurisdicción nacional como la Comunidad Autónoma competentes, serán los establecidos en la ley interna (constituida fundamentalmente, en este caso, por dos normas: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 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).

Si el adquirente es persona física con residencia habitual en Aragón (en el sentido en que la define el artículo 28.1.1ºb de la Ley 22/2009), la normativa aplicable sobre esa adquisición gratuita inter vivos, y la Comunidad Autónoma competente, serán las aragonesas, tal y como se deriva del artículo 6 de la Ley 29/1987 (que establece la obligación personal de contribuir por este impuesto a los residentes en España) y del artículo 32.5 de la Ley 22/2009 (que contiene el punto de conexión para discernir la normativa autonómica aplicable).

El devengo del hecho imponible se realizaría en el momento del pago de la ayuda, tanto se considere tal fecha la del contrato (artículo 24.2 de la Ley 29/87), como si se entendiera un supuesto de donación “diferida” (en cuyo caso el día del devengo se registraría por el artículo 24.3 de la misma Ley).

Al actuar como verdaderos donantes los fundadores, podrían ser aplicables, siempre que se dieran los requisitos exigibles en cada caso, o la reducción o la bonificación recogidas, respectivamente, en los artículos 132-2 y 132-6 TR. No obstante, sobre este extremo, debe observarse la apreciación que se hace más adelante en el apartado Cuarto de esta contestación.

Tales preceptos, en su redacción vigente desde 1 de enero de 2015, señalan lo siguiente:

Artículo 132-2.— *Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.*

1. *Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos otorgarán al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto, conforme al siguiente régimen:*

a) *El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto «donaciones» en los últimos cinco años, no podrá exceder de 300.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.*

b) *El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.*

c) *Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón.*

d) *La autoliquidación correspondiente a la donación, en la que se aplique este beneficio, deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario.*

e) *La reducción tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 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.*

2. *Los nietos del donante podrán gozar de la reducción de este artículo cuando hubiera premuerto su progenitor y este fuera hijo del donante.*

3. *Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el artículo 132-6.*

Artículo 132-6.— *Bonificación en adquisiciones lucrativas ínter vivos.*

1. *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, podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2015, una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos.*

2. *Esta bonificación será incompatible con las reducciones reguladas en los artículos 132-2 y 132-5.*

Si esas ayudas se pagaran una vez fallecidos los fundadores, se estaría ante una donación mortis causa que habría que liquidar, de acuerdo con el artículo 11.a del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicando las reglas de las adquisiciones mortis causa. Conforme al artículo 32.2. a de la Ley 22/2009, sería aplicable la legislación fiscal aragonesa si los causantes, es decir, alguno de los fundadores, hubiera tenido en Aragón su residencia habitual en el momento del fallecimiento.

El devengo de la adquisición sucesoria no se produciría en el momento del fallecimiento sino, conforme al artículo 24.3 de la Ley 29/87, en el momento del pago de la ayuda.

3. Tributación de las ayudas no contempladas dentro de los fines de la Fundación.

En la consulta se enumeran una serie de casos en los que la Fundación puede pagar determinadas cantidades en supuestos no contemplados dentro de sus fines: En caso de matrimonio, cambio de domicilio o el nacimiento de un hijo.

En todos los supuestos en los que la Fundación actúe fuera de los fines que le son propios, la tributación de las rentas que satisfaga deberá basarse en las concretas circunstancias concurrentes en cada caso.

Así, en supuestos como los antes enunciados, sí cabrá apreciar normalmente liberalidad en el ánimo de la fundación, porque su actuación no podrá ampararse en la ejecución de un mandato fiduciario o en el cumplimiento de sus fines. Por tanto, y salvo que en esas “ayudas” pudiera apreciarse algún componente remuneratorio (por ejemplo porque el beneficiario hubiera prestado directamente algún tipo de servicio a la Fundación), aquéllas deberán tributar como negocio equiparado a donaciones. En el mismo, donante será la Fundación, pues ella es la titular dominical de los fondos a entregar y dispone de ellos fuera del mandato fiduciario. Por su parte, donatario será el beneficiario de los mismos.

El carácter inter vivos de la operación, y la atribución de la condición de donante a la Fundación, llevan a la irrelevancia fiscal de que esas ayudas se paguen o no en vida de la fundadora.

Debe apuntarse también que la circunstancia de que el donante sea la Fundación, impedirá normalmente que puedan invocarse como causa de la ayuda, para alegar finalmente su no sujeción, unos hipotéticos usos sociales u obligaciones civiles de alimentos, sólo predicables de los parientes y no de terceros.

Dado que el Convenio para evitar la Doble imposición entre España y Panamá no contempla regla alguna respecto del ISD, los puntos de conexión aplicables a tal negocio lucrativo, tanto para determinar la jurisdicción nacional como la Comunidad Autónoma competentes, serán los establecidos en la ley interna (Ley 29/1987 y Ley 22/2009).

Si el adquirente es persona física con residencia habitual en Aragón (tal y como la define el artículo 28.1.1ºb de la Ley 22/2009), la normativa aplicable sobre esa adquisición gratuita, y la Comunidad Autónoma competente, serán las aragonesas tal y como se deriva del artículo 6 de la Ley 29/1987 (que establece la obligación personal de contribuir por este impuesto a los residentes en España) y del artículo 32.5 de la Ley 22/2009 (que contiene el punto de conexión para discernir la normativa autonómica aplicable).

La donación, conforme al artículo 24.2 de la Ley 29/87, se devengará en el momento en que se perciba la ayuda. Por ello, la normativa aplicable será la vigente en ese momento y no la que lo estuviera en el momento de la aportación.

Finalmente, a pesar de ser aplicable la normativa aragonesa, y dado que el donante es la Fundación y no los fundadores, no serían aplicables ni la reducción ni la bonificación recogidas, respectivamente, en los artículos 132-2 y 132-6 TR

4. Tributación de lo percibido en el caso de liquidación de una Fundación.

El caso de la liquidación de la entidad debe resolverse sobre la guía de lo razonado en el apartado 2 anterior.

De este modo, si los adjudicatarios del patrimonio de la Fundación son quienes así resulten de sus Estatutos fundacionales, no cabrá apreciar liberalidad en la Fundación sino cumplimiento de la norma civil aplicable. Sin embargo, resulta claro que la causa primera de esa ganancia patrimonial por parte de los beneficiarios obedece a la liberalidad de la fundadora.

Que el vehículo negocial elegido incluya la interposición, real y efectiva, de una persona jurídica, y que incluya su constitución y posterior disolución, no puede desvirtuar su verdadera naturaleza.

De este modo, la liquidación de la Fundación debe contemplarse como el momento en el que el donatario-beneficiario adquiere la renta que los fundadores –y no la Fundación- ponen a su disposición.

Así caracterizada la operación, tanto los puntos de conexión para sujetar la operación en Aragón, como los elementos liquidatorios, sea como adquisición inter vivos o mortis causa, son los expuestos en el apartado 2.

5. Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Desde el momento de la aportación de los bienes, dinerarios o no dinerarios, a la Fundación, la titularidad dominical de los mismos corresponde a esta última. La personalidad jurídica que la legislación panameña atribuye a estos entes, y la plena validez de su derecho de propiedad sobre su patrimonio, supone que ni los fundadores ni los beneficiarios tengan ningún tipo de derecho sobre los mismos sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio.

Dado que no existe normativa aragonesa sobre este impuesto, la información de este apartado no tiene el efecto vinculante que los artículos 88 y 89 atribuyen a la contestación de determinadas consultas.

CUARTO. Efecto vinculante.

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otro lado, debe señalarse que sobre buena parte de los extremos analizados en esta contestación se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en la Contestación V0820-14.

Se advierte de esta circunstancia por el doble motivo de que el criterio de este otro centro directivo sería prevalente sobre el expuesto en esta contestación siempre que versara sobre asuntos de su competencia. Y, en segundo lugar, porque alguno de los criterios recogidos en esa contestación difieren de los expuestos en la presente. En concreto, sobre el grado de parentesco con el que liquidar las eventuales donaciones.

El texto íntegro de la contestación V0820 es el siguiente:

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que dada la poca información del escrito de la consulta, la contestación no puede ser muy precisa. En segundo lugar, partimos de la consideración que los consultantes seguirán teniendo su residencia fiscal en España. En tercer lugar, que las Fundaciones de Interés Privado panameñas tienen personalidad jurídica propia, tal y como establece el artículo 9 de la Ley 25 de 12 de junio de 1995 “por la cual se regulan las fundaciones de interés económico” de ese país, por lo que las cantidades que perciban los beneficiarios las van a recibir directamente de la Fundación de Interés Privado panameña y, por lo tanto, será indiferente que los padres de los beneficiarios hayan fallecido o no cuando estos vayan percibiendo dichas cantidades. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), establece en su artículo 1 lo siguiente: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”

El artículo 2 del mismo texto legal, respecto al ámbito territorial del Impuesto establece que:

“1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.”

Recogiendo el artículo 3 del LISD:

“1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”.

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”.

El artículo 6 del mismo texto legal establece que:

“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.

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

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

Vista la normativa expuesta y, en relación con la aportación que realicen los consultantes a la Fundación de Interés Privado panameña, no tendrá cabida en este impuesto, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas y no los obtenidos por personas jurídicas, además tampoco entraría dentro del ámbito territorial del mismo ya que la Fundación se constituirá en Panamá.

Respecto a las cantidades que reciban los beneficiarios que no sean retribución o salario por el trabajo que desarrollen en las sociedades que se creen, al existir un claro “animus donandi” por parte de Consejo Fundacional y al ser los beneficiarios residentes en España se les exigirá el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donaciones, por obligación personal; y a la hora de aplicar la cuota tributaria se aplicará el coeficiente multiplicador correspondiente al grupo IV de parentesco, el correspondiente a un extraño.

Respecto a la pregunta de si los fundadores o los beneficiarios están obligados a incluir en el Impuesto sobre el Patrimonio el patrimonio de la Fundación, de la escasa descripción de la consulta parece que los fundadores no van a tener ningún tipo de derecho sobre los activos de la Fundación de Interés Privado panameña por lo que no lo deberán incluir en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio; ahora bien en el caso que los fundadores mantuvieran algún derecho sobre la Fundación de Interés Privado panameña sí deberán incluir esos derechos en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio ya que el convenio de doble imposición entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la

renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2010, en su artículo 22 establece dónde deben tributar los bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo el apartado 5 que “todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”. Respecto a los beneficiarios de la Fundación de Interés Privado panameña, los derechos que puedan tener son una mera expectativa y no son susceptibles de valoración económica por lo que no deberán ser gravados por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Zaragoza, a 14 de Enero de 2015,
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.