

Núm. consulta.....:	03/2013
Fecha presentación.....:	17/09/2013
Núm. Registro.....:	321605
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

CUESTIÓN PLANTEADA:

Procedencia de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de una aportación en efectivo a una Fundación de Interés Privado Panameña por parte de su fundadora. Tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la percepción por parte de los hijos de la fundadora de compensaciones derivadas de los fines de la Fundación, así como en otros supuestos no previstos estatutariamente.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

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.

La consultante plantea en su escrito las siguientes cuestiones

1. Si en el momento en el que la consultante realice la aportación en efectivo a la Fundación de Interés Privado Panameña, existe hecho imponible en el ISD en Aragón. La aportación, se realizará con fondos de la fundadora que en un futuro transferirá 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 la consultante (fundadora) y siendo beneficiario un hijo de la consultante.

Si este hecho se produce una vez fallecida la consultante y siendo beneficiario un hijo de la consultante.

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 la consultante (fundadora) y siendo beneficiario un hijo de la consultante.

Si este hecho se produce una vez fallecida la consultante y siendo beneficiario un hijo de la consultante.

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 la fundadora (madre) 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 viva la fundadora) o del Impuesto sobre Sucesiones (en el caso de haber fallecido la fundadora). 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.

A pesar de constituir seis cuestiones distintas, y algunas con varias variantes, se estructuran para su contestación en el apartado Tercero en cuatro cuestiones.

TERCERO. Respuesta a las cuestiones planteadas

1. Tributación de la aportación de efectivo 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. De igual modo, podría concluirse de la titularidad jurídica de la Fundación que, no siendo propietarios de los bienes aportados ni la fundadora ni los beneficiarios, no se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio mientras aquéllos permanezcan en el activo de la entidad.

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

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 la fundadora 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 regiría por el artículo 24.3 de la misma Ley).

Al actuar como verdadero donante la fundadora, 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.

“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 donación deberá formalizarse en escritura pública, debiendo presentarse, dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario, copia simple de la misma junto a la correspondiente autoliquidación, en la que se aplique el citado beneficio.*

Cuando la donación se efectúe como consecuencia de un proceso de separación o divorcio, no será necesaria su formalización en escritura pública, siempre que conste en el convenio regulador aprobado judicialmente, que deberá presentarse junto a la correspondiente autoliquidación.

En los contratos de seguros sobre la vida, en los que el titular efectúa aportaciones a favor del cónyuge o de los hijos, será suficiente la presentación de la póliza o documento contractual de cobertura del riesgo.

- 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, aplicarán en 2012 una bonificación del 20 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos.

2. El anterior porcentaje de bonificación se irá incrementando en las leyes de presupuestos en los próximos años hasta alcanzar el 100 por 100 en 2015.

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

Si esas ayudas se pagaran una vez fallecida la fundadora, 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 la causante, es decir, la fundadora, 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 la fundadora, 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 comercial 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 la fundadora pone 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.

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.

Zaragoza, a 23 de septiembre de 2013,
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.