

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	2/2017
Fecha presentación.....:	23/05/2017
Núm. Registro.....:	Correo electrónico
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Aplicación de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulada en el artículo 131-3 del *Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos*, procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Ley civil aplicable a la sucesión.

La información aportada no es suficiente para poder constatar de modo indubitado que sea, como afirman los intervinientes, la ley inglesa la aplicable en la sucesión consultada. No obstante, sí que permite presumir razonablemente, a la vista del Reglamento (UE) 650/2012 del parlamento europeo y del consejo de 4 de julio de 2012 (en adelante, RUE), y existiendo, como se afirma, testamento formalizado conforme a la normativa inglesa, que la ley civil que rige la transmisión hereditaria es la inglesa.

SEGUNDO. Efecto tributario del “deed of variation”

Se plantea por los consultantes que por determinada actuación del heredero designado por el causante, ejerciendo el deed of variation, se adjudicarían a la hermana del fallecido determinadas participaciones que podrían gozar del beneficio fiscal ya referido.

La institución del deed of variation consiste, en esencia, en permitir al instituido inicialmente como heredero modificar la voluntad del causante a favor de otras personas. En el caso de que se considerara que D^a XXX recibe directamente del difunto las participaciones de la entidad en la que su hermano ejercía, junto a su condición de socio, labores directivas remuneradas, podría quedar expedita la vía para la aplicación de la reducción del artículo 131-3 citado. Por el contrario, si la adquisición de la hermana, vía deed of variation, se descompusiera en una primera adquisición por parte de Don YYY, y en la posterior transmisión de éste a D^a XXX, su condición, a estos efectos, de extraños, impediría la aplicación del beneficio fiscal por el que se plantea esta consulta.

A la hora de determinar los efectos tributarios de una acto jurídico concebido al amparo de una normativa extranjera, ni cabe buscar analogías con figuras civiles nacionales, ni parece que puedan constatar con instituciones de nuestro ordenamiento civil, nacional o foral, como la renuncia traslativa o la fiducia sucesoria aragonesa. Las diferencias entre los ordenamientos de base romana – como el aragonés o el general español- y el sistema anglosajón son evidentes en materia hereditaria. Siguiendo la Sentencia de 13 de marzo de 2017 de la Audiencia Nacional, en los sistemas como el inglés “ *se considera básica la realización de operaciones de liquidación del patrimonio hereditario ... Simplificando, la herencia es el remanente de los bienes adquiridos por los beneficiarios*”

En la medida en que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya normativa hay que subsumir los hechos consultados, lo constituye el incremento lucrativo

derivado de una adquisición hereditaria, será la ley civil aplicable la que deba determinar quién es el causahabiente enriquecido. Este planteamiento encuentra fácil acomodo, más allá de su eventual lógica, y en el criterio expuesto de la Sentencia de la Audiencia Nacional, en lo dispuesto en la letra e de artículo 23.2 del RUE, por la que la transmisión de bienes y derechos a los herederos lo determina la ley aplicable a la sucesión.

En ese entendimiento, resulta evidente que quien recibiría los bienes en la operación planteada sería la hermana del fallecido, sin que quepa apreciar ninguna adquisición dominical ni siquiera ningún disfrute sobre los mismos por parte de D. YYY. Desde esa perspectiva, pretender calificar civilmente el deed of variation como renuncia traslativa, supondría una indebida superposición de ordenamientos civiles autónomos.

No pudiendo calificar este acto jurídico como renuncia a un llamamiento hereditario, figura propio de los ordenamientos civiles españoles, resulta que tampoco hay en el ámbito tributario ninguna disposición que permita hacerlo. Especialmente cuando la normativa fiscal británica, desde el “Capital Transfer Tax” Act 1984 Chapter 51 , conduce, en el impuesto británico, a la misma conclusión que se propone en esta contestación.

Por ello, tanto los bienes que adquiera D. YYY en su condición de heredero y sobre los que no ejerza el deed of variation, como los que adquiera D^a. XXX como consecuencia de esta herencia, por institución del fallecido o como consecuencia del deed of variation, deben entenderse procedentes directamente del causante

TERCERO. Aplicación de la reducción del 99%

Como ya se ha anticipado, la cuestión clave que formulan los consultantes es, en esencia, si en el supuesto de hecho planteado es aplicable la reducción del 99% reconocida en el artículo 131-3 del Decreto Legislativo 1/2005 del Gobierno de Aragón.

El primer requisito que debe cumplirse para ello es la residencia habitual del fallecido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, pues tal circunstancia es la que determina la aplicación de la normativa fiscal aragonesa.

De la documentación aportada no es posible determinar si se cumple tal previsión pero, afirmándola los consultantes, puede darse por cumplida.

En el artículo 131-3 citado se recoge el modo en el que las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón.

De los distintos apartados del precepto aragonés, el potencialmente aplicable a esta adquisición hereditaria es el recogido en el número 2, pues los bienes relictos sobre los que se plantea la pregunta son participaciones en entidades adquiridas por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida. Conforme a la letra a) de ese apartado, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Sobre la base de la regulación de la Ley 29/1987, la regla 2^a de la letra b) del apartado 2 del artículo 131-3 incorpora, entre otras, las siguientes precisiones en el caso de adquisición de participaciones societarias:

- Deberán cumplirse en la fecha de fallecimiento los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP).
- No obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.
- La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Por tanto, para aplicar el artículo 131-3 es necesario cumplir tanto los requisitos previstos en el artículo 20.2.c de la LISD, como los generales de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (en la fecha de fallecimiento, según precisa la norma aragonesa).

El único requisito relevante de la LISD es que entre causante y causahabientes mediara una relación conyugal o que éstos fueran descendientes de aquél. La norma aragonesa prevé expresamente que, cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado. Por tanto, para que proceda el beneficio en D^a XXX es preciso que el fallecido no tuviera descendientes.

Por su parte, sentado que tanto la plena propiedad, la nuda propiedad como el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, dan derecho a la exención, los requisitos de la LIP pueden estructurarse de la siguiente manera:

- Existe un primer condicionante referido a la composición del patrimonio de la entidad participada. En concreto, la letra a del artículo 4 Ocho. Dos, exige que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- o Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Conforme al artículo 4 Octavo LIP, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- El segundo requisito es el relativo al porcentaje de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. En concreto, que sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

- Finalmente, la LIP exige que alguna persona del grupo de parentesco antes definido, realice en la entidad participada labores directivas y que la remuneración por tales tareas sea su principal fuente de renta. La dicción literal de la letra c) del artículo analizado es la siguiente:

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

La letra d del artículo 5 del RIP precisa que se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Siendo los descritos los condicionantes para la aplicación del beneficio fiscal, la ausencia de aportación de información adicional, y el carácter de este acto administrativo, ajeno a cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, impiden un pronunciamiento más concreto sobre la procedencia del mismo.

TERCERO Conclusión

Respecto de las concretas preguntas planteadas, y conforme a lo expuesto, procede concluir en lo siguiente para el caso de ejercicio del deed of variation:

- El caudal relicto que correspondería a D. YYY sería el formado por los bienes adquiridos finalmente por él por no estar incluidos en esta institución. Sobre esos bienes, derechos y deudas se aplicaría la normativa general del impuesto para conformar la base imponible y determinar los restantes elementos de la liquidación.
- La parte de caudal relicto que correspondería a D^a XXX estaría formada por los bienes objeto de esta institución. Sobre esos bienes, derechos y deudas se aplicaría la normativa general del impuesto para conformar la base imponible.
- La aplicación de la reducción del 99% a D^a XXX estará condicionada al cumplimiento de los requisitos antes detallados. De resultar acreditado lo que se afirma en la consulta, esto es, que el fallecido tenía una participación superior al 5%, y que ejercía funciones directivas remuneradas y constitutivas de su principal fuente de renta, procedería este beneficio si, además, la entidad ejerce auténtica actividad económica.

SEXTO. 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.

Zaragoza, a 29 de mayo de 2017.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.