

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2304-21
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	16/08/2021
Normativa	Ley 19/1991 art. 4-Ocho-Dos. Ley 19/1991 art. 5. Ley 19/1991 disposicion adicional cuarta. Ley 22/2009 art. 31
Descripción de hechos	<p>La consultante es residente fiscal en España y está valorando la posibilidad de trasladar su residencia a Suiza en el ejercicio 2022, adquiriendo así la condición de residente fiscal en dicho país. La consultante es accionista de la sociedad C (empresa familiar) cuya participación es superior al 5 por ciento a título individual, ostentando el resto de las participaciones de C (hasta el 100 por 100 del capital social) sus hermanos y su madre.</p> <p>Hasta ahora, la consultante ha sido sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal. En la actualidad, reside a efectos fiscales en la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que se ha venido aplicando la bonificación del 100 por 100 establecida en la normativa autonómica aprobada en dicha región.</p>
Cuestión planteada	<p>Primera. Implicaciones fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio, derivadas del cambio de residencia fiscal a Suiza.</p> <p>a) Confirmación, de que una vez la consultante adquiera la residencia fiscal en suiza, seguirá siendo de aplicación para C la exención por empresa familiar prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), para el grupo familiar, formado por su madre, hermanos y ella misma, en los siguientes escenarios:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Tanto la madre de la consultante, como la consultante seguirían realizando funciones de dirección y percibiendo retribuciones que representarían más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.2. La madre deja de ejercer funciones de dirección, pero la consultante seguiría realizándolas y percibiendo retribuciones que representen más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.3. La consultante deja de ejercer funciones de dirección. Pero la madre o uno de sus hermanos seguirían realizando funciones de dirección en C, percibiendo por ello retribuciones que representarían más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. <p>b) Teniendo en cuenta que C es una sociedad cuyo domicilio social, sede de dirección efectiva y domicilio fiscal se localiza en Madrid, confirmación de que la entidad C es un activo que se entiende ubicado en Madrid para la aplicación de la Disposición Adicional Cuarta de la LIP.</p> <p>c) Confirmación de que el hecho de que la matriz cuya participación ostenta C tenga activos localizados por toda España y en el extranjero, no afecta al hecho de que C se considere un activo localizado en Madrid en el marco de la Disposición Adicional Cuarta de la LIP, en base a los argumentos expuestos en la pregunta anterior.</p> <p>Segunda. Implicaciones fiscales derivadas del cambio de residencia fiscal a Suiza en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.</p>
Contestación completa	En relación con la consulta planteada, este Centro Directivo, en el ámbito de su competencia, informa lo siguiente:

Primero. Implicaciones fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio, derivadas del cambio de residencia fiscal a Suiza.

La sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) se regula en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), aprobada por la Ley 19/1991, de 6 de junio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991), en su artículo 5:

“Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...).”

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, la consultante es persona física que pasaría a ser no residente (residente fiscal en Suiza). De acuerdo con el precepto transcrito estará sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, por los bienes o derechos de que sea titular, cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. Por lo que se refiere a las participaciones en la sociedad C (con residencia fiscal en España) de la que es titular la consultante, la sujeción al IP por obligación real, no constituye un obstáculo para el acceso a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, tal y como ha manifestado este Centro Directivo, entre otras, en las consultas vinculantes V2341-06 de 23 de noviembre de 2006 y V0428-13 de 13 de febrero de 2013.

El artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, establece la exención de las participaciones en los términos siguientes:

“Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este impuesto:

(...)

Ocho.

Uno. (...)

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) 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 empresarial cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

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.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad 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.

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 1 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".

Por lo tanto, para que la consultante pueda aplicar la exención en el IP sobre las participaciones en las que es titular, se deben cumplir todas las condiciones previstas en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. El cumplimiento de estos requisitos, al tratarse de cuestiones de hecho, deberán valorarse por la Administración gestora del tributo.

En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las "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", de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la consultante ejerce estas funciones de dirección en la entidad C, percibiendo por ello una retribución. Para el cómputo del nivel porcentual de estas retribuciones, según el precepto transcrito, se deberán tener en cuenta la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Este Centro Directivo ha considerado, entre otras, en la consulta vinculante V0428-13 de 13 de febrero de 2013, que "aunque en los supuestos de obligación real de contribuir la tributación en el impuesto patrimonial se circunscribe de forma exclusiva a los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, conforme al artículo 5.Uno.b) de la Ley 19/1991, un tratamiento homogéneo con los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir exige que, además de cumplirse los restantes requisitos que establece la norma reproducida, el no residente haya de acreditar de manera fehaciente ante la Administración tributaria que las remuneraciones que perciba por el ejercicio de las funciones directivas en la entidad alcanzan el nivel porcentual exigido por la Ley respecto del total del conjunto de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal que perciba en España o fuera de ella".

Por lo tanto, para determinar el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, es decir, que las retribuciones percibidas por el ejercicio de funciones directivas en la entidad C, representan más del 50 por ciento del total de sus rendimientos, se deberán tener en cuenta la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo

personal percibidos por el consultante no residente, con independencia de que se perciban en España o en el extranjero, incluidas las rentas percibidas por el ejercicio de funciones directivas en otras entidades situadas en el extranjero.

Además, cuando la consultante (que va a ser residente fiscal en Suiza) no sea la que ejerza funciones de dirección en la entidad C, pero su madre o cualquiera de sus hermanos ejerza esas funciones (y cumpla el requisito de percepción de retribuciones), conforme ya se ha expresado en la consulta V2689-18, todos ellos tendrán derecho a la exención del artículo 4.Ocho.Dos LIP, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la norma.

Además, la disposición adicional cuarta de la LIP, en la redacción dada por el artículo quinto, apartado tres, de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), dispone lo siguiente:

«Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes.

Los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.».

Por otra parte, el artículo 31 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 (BOE de 19 de diciembre de 2009) establece lo siguiente:

“Artículo 31. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio.
2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio”.

En el caso planteado, la consultante, tendría su residencia fiscal en Suiza, debiendo tributar en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, por los bienes y derechos de los que sean titulares, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. A pesar de ser residente en un país tercero, no perteneciente a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 le será de aplicación la disposición adicional cuarta de la LIP. Por lo tanto, la normativa aplicable será no solo la del Estado, sino también la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid.

Por otra parte, al no ser el sujeto pasivo residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 31 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo. Cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con la aplicación de la reducción del 95 por ciento en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), ante una hipotética transmisión mortis causa de la madre de la consultante, en favor de la consultante, ante tres posibles escenarios, este Centro Directivo debe remitirse a los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Así, el artículo 88 de la Ley 58/2003, establece que “los obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”, precisando el apartado 2 que tales consultas escritas habrán de formularse “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.”

Ambos apartados presuponen una situación tributaria preexistente cuyo alcance subjetivo u objetivo es determinado, con los efectos previstos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, por los órganos competentes de la Administración tributaria.

En los escenarios planteados en relación con la aplicación del ISD, se parte de supuestos que prevé la interesada pero que ni todavía han sucedido, ni sabe si van a suceder, por lo que no procede su contestación, ya que este Centro Directivo no contesta a cuestiones hipotéticas.

CONCLUSIONES:

Primera. Cuestiones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio.

1. La consultante, en el caso expuesto, pasaría a ser no residente (residente fiscal en Suiza). De acuerdo con el artículo 5.Uno.b) LIP, estaría sujeta al IP por obligación real, por los bienes o derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

2. La sujeción al impuesto por obligación real no constituye un obstáculo para el acceso a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en el citado apartado.

3. En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las "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", se deberá tener en cuenta en el cómputo la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, tanto en España como en el extranjero. Cuando la participación en la entidad se posea de manera conjunta 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; las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse, al menos, en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

4. La consultante, tendría su residencia fiscal en Suiza, debiendo tributar en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, por los bienes y derechos de los que sean titulares, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. A pesar de ser residente en un país tercero, no perteneciente a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 le será de aplicación la disposición adicional cuarta de la LIP. Por lo tanto, la normativa aplicable será no solo la del Estado, sino también la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid. El organismo competente para la exacción del impuesto, al no existir punto de conexión, será la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segunda. Cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, en relación con los distintos escenarios planteados a efectos del ISD, se parte de supuestos que prevé el interesado pero que todavía no han sucedido y ni sabe si van a suceder, por lo que no procede su contestación, ya que este Centro Directivo no contesta a cuestiones hipotéticas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.