

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2216-21

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 02/08/2021

Normativa Ley 29/1987 arts. 3-1-a), 5, 6, 24-1 . RISD RD 1629/1991 art. 67

Descripción de hechos El 30 de septiembre de 1988 la madre del consultante ("settlor") constituyó un "trust" bajo las leyes de Reino Unido. Los beneficiarios del "trust" son sus cinco hijos entre los que se encuentra el consultante, residente fiscal en territorio español desde hace quince años.

El "trust" se compone de una suma en efectivo y de productos financieros localizados en su totalidad en Reino Unido. Los "trustees" son personas físicas que, teniendo la condición de no residentes fiscales en España, y no siendo miembros de la familia, se encuentran en posesión de los bienes que componen el "trust". Asimismo, están autorizados para realizar, bajo su discrecionalidad, las operaciones de inversión y desinversión que estimen conveniente con respecto a dichos bienes, no siendo responsables de las disminuciones de valor, daños o depreciaciones que puedan sufrir. En virtud de su escritura constitucional, el "trust" tendrá carácter irrevocable.

La madre del consultante ("settlor") falleció el 3 de mayo de 2016.

Los actuales "trustees" se están planteando distribuir los bienes del "trust" entre los beneficiarios, de manera que el consultante recibiría su parte correspondiente como beneficiario del mismo.

Cuestión planteada - Si la adjudicación de los bienes del "trust" al consultante hace que se cumpla el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, por el contrario, los bienes ya se entendieron transmitidos con la aportación de los mismos al "trust" o en su defecto, con el fallecimiento del "settlor" en 2016.

- Si, en caso de que se produzca el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el donante o transmitente de los bienes sería el "settlor" directamente y, por lo tanto, por razón de parentesco se podrían aplicar las bonificaciones y reducciones contempladas en la norma, así como el coeficiente multiplicador propio del grupo II.

- Si, en el caso de que se haya producido el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión del fallecimiento del "settlor" en el ejercicio 2016, estaría prescrito el derecho de la administración a determinar deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Contestación completa En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

En primer lugar, cabe indicar que, conforme a reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (se pueden citar a este respecto las resoluciones en contestación a consultas vinculantes V1991-08, de 30 de octubre de 2008, V0010-10, de 14 de enero de 2010, V1016-10, de 14 de mayo de 2010, V0936-13, de 22 de marzo de 2013, V2703-13, de 10 de septiembre de 2013, V0989-14, de 7 de abril de 2014, V1003-14, de 8 de abril de 2014, V1224-14, V1225-14 y V1226-14, las tres de 7 de mayo de 2014, V1495-16, de 8 de abril de 2016, V0695-17, de 16 de marzo de 2017 y V0817-18, de 26 de marzo), el "trust" es una institución jurídica que no ha sido reconocida en España, motivo por el que el tratamiento de los "trust" en nuestro sistema tributario se ha de conformar sobre la base de que tal figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español y de que, por tanto, a los efectos de dicho ordenamiento jurídico, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del "trust" se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el "trust" no existiese (transparencia fiscal del "trust"). Las consideraciones que se exponen a continuación se basan en estos postulados.

Como se ha dicho reiteradas veces en las resoluciones reseñadas, si bien en el Derecho angloamericano el “trust” es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio (en los países del llamado “Common Law”, es de tal importancia que se regula como un ámbito más del Derecho privado), la figura del “trust” no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. España es uno de los países europeos que desconoce la figura del “trust”. No sólo carece de una ley que regule una figura similar en derecho español, sino que tampoco ha firmado el “Convenio de la Haya sobre la ley aplicable al Trust y a su Reconocimiento”, de 1 de julio de 1985. Dicho texto entró en vigor el 1 de enero de 1992 y, según los expertos, ha supuesto, en aquellos estados que lo han ratificado (Australia, Canadá, China, Italia, Reino Unido y sus colonias, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Liechtenstein, San Marino, Suiza y Mónaco), poner fin a los problemas de calificación que acarreaaba tratar con una figura desconocida y reconocerle ciertos efectos básicos en el estado ratificante, aunque éste carezca de una regulación de derecho material. Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un “trust” y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios.

Conforme a lo anterior, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un “trust” (grantor) a este, así como las transmisiones de bienes y derechos –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del “trust” (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del grantor al beneficiario. Dado que se tratará en general de transmisiones a título lucrativo, tales transmisiones estarán en general sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo en el caso de beneficiarios personas jurídicas, que no están sujetas a dicho impuesto, sino, en su caso, al Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión a determinar, pues, es el momento en que se considerará producida la transmisión y sus efectos y, en consecuencia, la sujeción al impuesto, cuestión que dependerá de las características de cada “trust” (revocable o irrevocable; discrecional o no discrecional, etc.) y estará condicionada por los acuerdos específicos adoptados en cada caso y por las reglas que rigen los “trusts”. A este respecto, a falta del reconocimiento de la figura del trust, parece razonable considerar que, en principio, no se tiene por constituido el “trust” y no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo.

Así se puso de manifiesto en la contestación a la consulta V1016-10, de 14 de mayo de 2010. En la quinta cuestión se señalaba lo siguiente: “La consultante plantea si las rentas que se vayan generando por el “trust” se sujetarán a tributación antes de que se produzca su distribución al beneficiario. En este punto se reitera de nuevo que no existe reconocimiento de la figura del “trust” en nuestro ordenamiento jurídico. Por tanto, las rentas que se vayan generando por el “trust” objeto de consulta deben entenderse obtenidas directamente por el sujeto constituyente del “trust”. Según la información aportada, el sujeto constituyente del “trust” será una persona física residente en España. Consecuentemente, la tributación de dichas rentas vendrá determinada por lo dispuesto en la Ley 35/2006 (...)”. De lo anterior cabe inferir que, al no reconocer que existe un “trust”, el settlor o constituyente sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al mismo.

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre), en adelante LISD, prevé que “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 3 de dicha Ley regula el hecho imponible estableciendo en su apartado primero, letra a):

“Artículo 3. Hecho Imponible.

Constituye el hecho imponible:

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

Por su parte, el artículo 5 establece:

“Artículo 5. Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes. (...)”

Por otra parte, el artículo 6 de la LISD determina en sus dos primeros apartados lo siguiente:

“Artículo 6. Obligación personal.

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. (...)”

Además, el artículo 24 de la citada Ley establece en su apartado 1 lo siguiente:

“1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.”

De acuerdo con los preceptos anteriores y la doctrina expuesta, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, con el fallecimiento del “settlor” el 3 de mayo de 2016 –madre del consultante– tuvo lugar la transmisión mortis causa de los bienes y derechos aportados al “trust” en la medida en que la transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes al mismo. Al tratarse de una transmisión directa del “settlor” al beneficiario, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, constituye un incremento de patrimonio a título lucrativo obtenido por una persona física, produciéndose el hecho imponible previsto en el apartado a) del artículo 3.1 de la LISD que se entendió realizado el día del fallecimiento del causante, al ser una adquisición mortis causa. De acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la LISD, el sujeto pasivo, obligado al pago del impuesto, es el consultante como “causahabiente”, debiendo tributar por obligación personal de contribuir conforme al artículo 6 de la LISD, ya que en el momento de devengo del impuesto –el día del fallecimiento de la causante– el consultante era residente fiscal en territorio español.

En cualquier caso, ha de señalarse que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, esta contestación queda condicionada a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

Por otra parte, al considerarse una transmisión directa del “settlor” al beneficiario, en este caso, de la madre del consultante al mismo, podrían aplicarse las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores previstos en la norma por razón de parentesco, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos.

Finalmente, en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habrá que estar a lo previsto en los siguientes preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –en adelante LGT–.

“Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. (...)”

“Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. (...)”

“Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. (...)”

En el presente caso, el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, correspondiente a la adquisición mortis causa, se habrá iniciado el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, que según el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) es de 6 meses, contados desde el día del fallecimiento del causante. Asimismo, este plazo se considerará interrumpido por cualquiera de las causas previstas en el artículo 68.1 a) de la LGT. No obstante, la apreciación de la prescripción en un supuesto concreto se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la misma.

CONCLUSIONES:

Primera. A los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del “trust” se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el “trust” no existiese (transparencia fiscal del “trust”). A efectos fiscales, a falta del reconocimiento de la figura del “trust”, en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo.

Segunda. Cuando se produjo el fallecimiento del “settlor” –madre del consultante– tuvo lugar la transmisión mortis causa de los bienes y derechos aportados al “trust” en la medida en que la transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes al mismo. Al tratarse de una transmisión directa del “settlor” al beneficiario, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, constituye un incremento de patrimonio a título lucrativo obtenido por una persona física, produciéndose el hecho imponible previsto en el apartado a) del artículo 3.1 de la LISD que se entenderá realizado cuando fallezca el causante, al ser una adquisición mortis causa.

Tercera. El consultante, estará sujeto por la adquisición mortis causa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que en el momento de devengo del impuesto el consultante era residente fiscal en territorio español.

Cuarta. Al considerarse una transmisión directa del “settlor” al beneficiario, en este caso, de la madre del consultante al mismo, podrían aplicarse las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores previstos en la norma por razón de parentesco, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos.

Quinta. El plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, correspondiente a la adquisición mortis causa, se habrá iniciado el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo de 6 meses, contados desde el día del fallecimiento del causante. Asimismo, este plazo se considerará interrumpido por cualquiera de las causas previstas en el artículo 68.1 a) de la LGT.

Sexta. No obstante, la apreciación la prescripción en un supuesto concreto se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la misma.

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.