

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V1454-22

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 20/06/2022

Normativa Ley 22/2009 arts. 28, 32 y 55. Ley 29/1987 arts. 3,5 y 6

Descripción de hechos El consultante es residente fiscal en Madrid. Su padre, residente fiscal en Venezuela, ha formalizado en 2022 en calidad de "settlor" un "trust" revocable regido por las leyes de Florida. No está previsto que el "trust" ostente ningún activo en España. Los beneficiarios del "trust" son el "settlor" mientras esté vivo y tras el fallecimiento de este, su actual mujer y sus tres hijos, entre los que se incluye el consultante.

Cuestión planteada Si las aportaciones de los bienes al "trust", realizadas por el "settlor" a través del documento de constitución del "trust", tienen efectos tributarios para el consultante en sede del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Si durante la vida del "settlor" los activos del "trust" no estarán sujetos a tributación en España por el Impuesto sobre el Patrimonio en sede del consultante.
- Si las potenciales distribuciones de activos o rendimientos del "trust" llevadas a cabo durante la vida del "settlor" por los "trustees" en favor del consultante darían lugar a donaciones formalizadas directamente entre el "settlor" y el consultante (grupo II), sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Si a las anteriores distribuciones les serían de aplicación la normativa vigente en la Comunidad de Madrid, en concreto, la bonificación prevista en el artículo 3.Cinco de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

Contestación completa En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este centro directivo informa lo siguiente:

En primer lugar, cabe indicar que, conforme a reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (por todas, 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 y V0695-17, de 16 de marzo de 2017), 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 acarrea 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» («settlor» o «grantor») a éste, 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 «settlor» o «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 –en adelante ISD–, 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 «trust». 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 resolución en 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 «grantor» o constituyente sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al mismo.

Por su parte, 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 b):

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

(...)

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

(...).”.

Por su parte, los artículos 5 y 6 de la LISD regulan, respectivamente, los sujetos pasivos y la obligación personal de contribuir, estableciendo:

“Artículo 5. Sujetos pasivos.

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

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

(...).”.

“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.

(...).”.

De acuerdo con los preceptos anteriores y la doctrina expuesta, en el supuesto planteado en el escrito de consulta las distribuciones que en vida del “settlor” efectúe el «trustee» a favor del consultante se entenderán como transmisiones «inter vivos» realizadas directamente por parte del “settlor” a favor del consultante. Estas transmisiones estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.a) de la LISD y la sujeción al impuesto se producirá, en este caso, por obligación personal, ya que el consultante, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 5 b) de la LISD, tiene su residencia habitual en España.

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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

En cuanto a la normativa aplicable, el artículo 32 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), regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones, estableciendo para el caso de las donaciones lo siguiente:

“Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

(...)

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.”

Por su parte, el artículo 28.1.1º b) de la Ley establece:

“Artículo 28. Residencia habitual de las personas físicas.

1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

(...)

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(...)”

Por lo tanto, en el presente caso en el que el consultante –beneficiario– es residente fiscal en Madrid (España) podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid en la medida que esta sea la Comunidad Autónoma en la que haya tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la LISD, es decir, en la que haya permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo que, según el artículo 24 de la LISD, será el día en el que cause o celebre el acto o contrato.

Con relación a lo anterior, y en contestación a la pregunta formulada por el consultante sobre la aplicación de la bonificación aprobada por la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma de Madrid, debe precisarse lo siguiente. La naturaleza autonómica de la normativa invocada impide a este Centro Directivo manifestarse al respecto y ello por lo dispuesto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, que establece lo siguiente:

“Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.

(...)

2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

(...).”

CONCLUSIONES:

Primera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, 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. Por tanto, las aportaciones de bienes al “trust” constituido por el padre del consultante –“settlor”– y formalizadas a través del documento de constitución del “trust” no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el “trust” –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 “settlor” o “grantor” al beneficiario.

Segunda: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al “trust” se formalicen transmisiones lucrativas «inter vivos» de todo o parte de los bienes y derechos aportados en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten dichas transmisiones, se entenderá producida una transmisión «inter vivos» directamente del “settlor” a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la transmisión, en este caso el consultante, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al «trust». En el presente caso, estas transmisiones lucrativas “inter vivos” estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que el consultante –beneficiario– tiene su residencia habitual en España.

Tercera: No obstante, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un “trust” puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas 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.

Cuarta: El consultante –beneficiario–, residente fiscal en Madrid (España), podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid en la medida que esta sea la Comunidad Autónoma en la que haya tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la LISD.

Quinta: En cuanto a la posibilidad de aplicar la bonificación prevista en el artículo 3.Cinco de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, este centro directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009.

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.