

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1966-22
Órgano	SG de Tributos
Fecha salida	15/09/2022
Normativa	Disposición Adicional 18ª LGT
Descripción de hechos	<p>La consultante manifiesta que era beneficiaria de un "trust" familiar constituido en 2001, por la madre de la consultante y dos personas más (los "settlor").</p> <p>La madre de la consultante falleció en 2010, recibiendo la consultante un 23,33 por ciento de la cuota de los activos subyacentes del "trust" familiar.</p> <p>Asimismo, manifiesta que, en 2018, se constituyó un nuevo "trust", resultante de la escisión del primitivo "trust" familiar, a través del cual se asignan los activos y pasivos que individualizadamente había adquirido la consultante como consecuencia del fallecimiento de su madre en su calidad de beneficiaria del antiguo "trust" familiar. Todos los activos del nuevo "trust" no son activos situados, que puedan ejercitarse o cumplirse en territorio español.</p> <p>Los beneficiarios del nuevo "trust" son la consultante y sus descendientes.</p> <p>El "trustee" es una sociedad residente a efectos fiscales en Dakota del Sur (Estados Unidos).</p> <p>La consultante, en su condición de "trust protector", puede añadir o eliminar a una persona de su condición de beneficiario.</p> <p>El nuevo "trust" es un "trust" irrevocable. Sin embargo, con base en el artículo 18 del documento constitutivo del nuevo "trust", el</p>

mismo puede terminar, en todo o en parte, mediante una escritura pública ejecutada por los beneficiarios mientras vivan.

Por último, manifiesta que a partir de 2021 la consultante es residente a efectos fiscales en España. Una de las hijas beneficiarias del nuevo "trust" sería no residente a efectos fiscales en España y la otra es residente fiscal en España desde el año 2018.

**Cuestión
planteada**

Primera.- Con respecto a las implicaciones fiscales de las potenciales distribuciones de capital y/o del rendimiento por parte del nuevo trust constituido que se realicen en favor de la Consultante:

a) Confirmación de que, sobre la base de las características expuestas configuradoras del trust mencionado, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, "IRPF"), la Consultante tributaría por los intereses satisfechos derivados de los préstamos concedidos a la Holding por el este trust incorporándose dichas rentas a la base imponible del ahorro de la Consultante y quedando sometidas a tributación conforme a las reglas generales del IRPF.

b) Confirmación de que la Consultante no quedaría sometida a tributación por la amortización total o parcial de los préstamos concedidos a la Holding por el nuevo trust, en cuanto supongan la devolución de todo o parte del capital prestado inicialmente.

c) Confirmación de que, sobre la base de que la Consultante sería titular de un 23,33% del capital social de la Holding y el resto del capital social de dicha sociedad sería ostentado por familiares de la Consultante (a través de sus respectivos trusts familiares), todos ellos no residentes a efectos fiscales en España (excepto una hermana, también titular de un 23,33% del capital social de la Holding que reside fiscalmente en España), ello determinaría que no fuese de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional a la inversión de la Consultante en dicha sociedad pese a que, en un determinado momento, el resto de requisitos del citado régimen (baja tributación y obtención de rentas pasivas) pudieran llegar a cumplirse. En este escenario, la Consultante sólo tributaría por los dividendos o rentas que dicha sociedad distribuyera al Anis Trust, incluyéndose tales dividendos en la base imponible del ahorro de la Consultante.

d) Confirmación de que, sobre la base de las características expuestas configuradoras del nuevo trust, las distribuciones posteriores que se efectuasen en favor de la Consultante por parte del citado trust del capital y/o del rendimiento obtenido por este trust desde el fallecimiento de la madre de la Consultante hasta el año 2021, fecha en la que la Consultante adquirió la residencia fiscal en España, no quedarían sujetas a tributación en el IRPF de

la Consultante, toda vez que derivarían de una sucesión previa y/o en dichos periodos impositivos la Consultante no residía a efectos fiscales en España. Lo anterior, con independencia del tratamiento fiscal que hubieran tenido tales rentas en el país de residencia fiscal de la Consultante en dichos periodos impositivos.

e) Confirmación de que, sobre la base de las características expuestas configuradoras del nuevo trust, las distribuciones posteriores que se efectuasen en favor de la Consultante por parte del citado trust del rendimiento obtenido por este desde el año 2021, no quedarían sujetas a tributación en sede de la Consultante, toda vez que derivarían de una imputación previa de rentas ya sometidas a tributación en el IRPF de la Consultante en el marco del no reconocimiento de la existencia del trust a efectos fiscales españoles.

f) Confirmación de que la Consultante debería presentar el Modelo 720 “Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero” en su condición, mientras ella viva, de beneficiaria principal y única del Anis Trust y, por tanto, titular real. Confirmación de que su hija, IMK, residente fiscal en España, no debería presentar el Modelo 720 “Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, mientras la Consultante esté viva, toda vez que no tendría la condición de beneficiaria del Anis Trust hasta el fallecimiento de la Consultante.

Segunda.- Con respecto a las implicaciones fiscales de las potenciales distribuciones que se realicen en favor de los beneficiarios del nuevo trust distintos de la Consultante:

a) Confirmación de que, sobre la base de las características expuestas configuradoras del nuevo trust, a efectos fiscales españoles, las distribuciones que, en vida de la Consultante, pudiera efectuar el trustee a favor de los otros beneficiarios, se entenderán como transmisiones efectuadas directamente por la Consultante a sus descendientes.

b) Sobre la base de las características expuestas configuradoras del nuevo trust, confirmación de que, a efectos fiscales españoles, las distribuciones que se realizasen en favor de los beneficiarios distintos a la Consultante en vida de la misma se calificarían fiscalmente como transmisiones inter vivos realizadas directamente por parte de la Consultante a favor de sus descendientes, las cuales quedarían sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de que el donatario fuera residente a efectos fiscales en España.

Para los beneficiarios no residentes fiscales en España, siempre que la distribución realizada por el nuevo trust se correspondiera con bienes no situados o que no se puedan ejercitar o cumplir en territorio español, no habría tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) En caso de fallecimiento de la Consultante, la transmisión de los activos del nuevo trust a los beneficiarios descendientes de la misma, tendría la consideración de transmisión mortis causa sometida a tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atendiendo a la normativa y los tipos de gravamen vigentes en ese momento.

Para los herederos no residentes a efectos fiscales en España, toda vez que los activos que reciban sean activos no situados o que no se puedan ejercitar o cumplir en territorio español, no habría tributación para los mismos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación completa

En un primer término cabe señalar que el artículo 88.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) dispone que: “Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”.

El artículo 66.1.d) dispone que, en relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

Por lo tanto, las consultas se ha de referir a cuestiones donde sea necesario realizar una interpretación de la norma sobre el régimen, clasificación o calificación correspondiente a una situación de hecho determinada y no a potenciales situaciones que puedan producirse o no hacerlo.

La aplicación de la norma en los distintos supuestos de hecho que se puedan dar corresponde a los órganos encargados de la aplicación de los tributos, labor distinta de la función de interpretación que corresponde a este Centro directivo.

Así, la función de este Centro directivo es determinar un criterio aplicable a un caso concreto donde puede haber dudas sobre el régimen, calificación y clasificación aplicable a un obligado tributario. Para que exista un obligado tributario debe existir una obligación tributaria, no pudiendo extenderse esta función a planteamientos hipotéticos, potenciales, futuros o en los que no esté determinada aun la obligación tributaria sobre la que se solicita la consulta. De igual forma la contestación de la consulta, así como su carácter vinculante, se ha de referir al obligado tributario que ha planteado la consulta.

También es necesario 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»).

Por otro lado, el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, dispone que:

“Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

Primero. Respecto de las cuestiones planteadas por la consultante relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) fueron contestadas en la consulta vinculante V2467-21, de 29 de septiembre de 2021, relativas a un trust con las mismas características, procediendo hacer remisión a dicha consulta, en la que se manifestó al respecto lo siguiente:

“Dejando al margen las cuestiones ya contestadas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la contestación a la consulta vinculante V3316-20 y en lo que se refiere a las cuestiones que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se manifiesta, distinguiendo las distintas cuestiones realizadas:

a) Si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consultante tributaría por los intereses satisfechos derivados de los préstamos concedidos a una sociedad holding por el “trust”, incorporándose dichas rentas a la base imponible del ahorro de la consultante y quedando sometidas a tributación conforme a las reglas generales del IRPF.

Al tener la consultante su residencia fiscal en España, tributaría, a salvo de lo establecido en tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, por la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, según establecen los artículos 2 y 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos

sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

El primer párrafo del apartado 25.2 de la Ley del Impuesto, establece la consideración como rendimientos de capital mobiliario de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, disponiendo que “Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos”.

Los rendimientos de capital mobiliario procedentes de la cesión a terceros de capitales propios se integran en la base imponible del ahorro, de conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a las reglas de individualización de las rendimientos de capital mobiliario provenientes del referido “trust”, el párrafo primero del artículo 11.3 de la Ley del Impuesto establece que “Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración”.

En cualquier caso y sin perjuicio de que España no ha suscrito el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre Ley aplicable al “Trust” y su reconocimiento, debe señalarse que las reglas de individualización de rentas aplicables en el Impuesto que se contienen en el artículo 11 resultarán de aplicación en la medida en que se trate de rentas que correspondan a personas físicas contribuyentes por el Impuesto procedentes de elementos patrimoniales de los que sean en su caso titulares.

b) Confirmación de que la consultante no quedaría sometida a tributación por la amortización total o parcial de los préstamos concedidos a la referida sociedad holding en cuanto supongan la devolución de todo o parte del capital prestado inicialmente.

En la medida en que la consultante fuera en su caso titular de los fondos prestados a la sociedad holding, la devolución por la sociedad de todo o parte del capital prestado, no tendrá efectos en el IRPF de la consultante, debiendo imputarse ésta, como antes se ha referido, los rendimientos de capital mobiliario correspondiente a los intereses de dichos préstamos.

c) Confirmación de que, en caso de que la consultante fuera titular de un 23,33% del capital social de la sociedad holding y el resto

del capital social de dicha sociedad fuera ostentado por familiares de la consultante (a través de sus respectivos “trusts” familiares), todos ellos no residentes a efectos fiscales en España, ello determinaría que no fuese de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional a la inversión de la consultante en dicha sociedad pese a que, en un determinado momento, el resto de requisitos del citado régimen (baja tributación y obtención de rentas pasivas) pudieran llegar a cumplirse, tributando únicamente por los dividendos o rentas que dicha sociedad distribuyera al “trust”, incluyéndose tales dividendos en la base imponible del ahorro de la Consultante.

El artículo 91 de la Ley del Impuesto, “Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional”, establece en su apartado 1 lo siguiente:

“1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solos o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.”

De acuerdo con lo anterior, el régimen de transparencia fiscal internacional sería aplicable a la consultante si, cumpliendo el resto de requisitos, ésta fuera titular, junto con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, de una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

De acuerdo con dicho precepto, el cónyuge o los familiares cuya participación debe tenerse en cuenta junto con la participación de la consultante a efectos de determinar si la participación conjunta de todos ellos es igual o superior al 50 por ciento, son únicamente

los contribuyentes por este Impuesto, excluyéndose en consecuencia para dicho cómputo la participación de los no residentes.

No aplicándose el régimen de transparencia fiscal internacional, los dividendos distribuidos por la sociedad holding, que correspondieran en su caso a participaciones sociales de la titularidad de la consultante, tributarían como rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la consultante de los previstos en el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto: Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, a integrar en la base imponible del ahorro de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la Ley del Impuesto y que se deberán imputar al ejercicio en que fueran exigibles de acuerdo con el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto.

d) Confirmación de que las distribuciones posteriores que se efectuasen en favor de la consultante por parte del “trust” del capital y/o del rendimiento obtenido por el “trust” desde el fallecimiento de la madre de la Consultante hasta el año 2019, fecha en la que la consultante adquirió la residencia fiscal en España, no quedarían sujetas a tributación en el IRPF de la Consultante, toda vez que derivarían de una sucesión previa y/o en dichos periodos impositivos la Consultante no residía a efectos fiscales en España. Lo anterior, con independencia del tratamiento fiscal que hubieran tenido tales rentas en el país de residencia fiscal de la Consultante en dichos periodos impositivos.

Los rendimientos derivados de bienes o derechos de los cuales fuera en su caso titular la consultante, por herencia o cualquier otro título, se imputarán al periodo impositivo que corresponda por aplicación de las reglas establecidas en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, que dispone en la antes citada letra a) de su apartado 1, que los rendimientos de capital mobiliario se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, por lo que los intereses de los préstamos concedidos al “trust”, de ser la consultante la titular de los fondos prestados, se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles a la sociedad holding, con independencia del momento en que se ingresen dichas rentas en las cuentas de la consultante procedentes del “trust”. En caso de que la obtención de dichas rentas correspondiera a un periodo en el que la consultante no era contribuyente del Impuesto, no procederá su tributación por el Impuesto.

Como se ha manifestado con anterioridad, la devolución a la consultante, directamente o a través del “trust”, por parte de la sociedad holding, de la totalidad o parte del capital prestado, en caso de ser ella la prestamista por ser la titular de los fondos prestados, no tendrá efectos en el Impuesto.

e) Confirmación de que, sobre la base de las características expuestas configuradoras del “trust”, las distribuciones posteriores

que se efectuasen en favor de la consultante por parte del “trust” del rendimiento obtenido por el “trust” desde el año 2019, no quedarían sujetas a tributación en sede de la Consultante, toda vez que derivarían de una imputación previa de rentas ya sometidas a tributación en el IRPF de la consultante.

Como se ha referido anteriormente, los rendimientos del capital mobiliario procedentes de bienes o derechos que fueran en su caso de titularidad de la consultante, deberán imputarse al ejercicio en que resulten exigibles, sin que una posterior entrega material a la consultante procedente del “trust” de los fondos correspondientes a dichos rendimientos determine una nueva tributación.”

Segundo. Respecto de las cuestiones planteadas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fueron contestadas en la consulta vinculante V3316-20, de 6 de noviembre, relativas a un trust con las mismas características, procediendo hacer remisión a dicha consulta.

Así, como se ha dicho reiteradas veces en las resoluciones anteriormente 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 acarreaba 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. Las consideraciones que se exponen a continuación se basan en estos postulados.

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 (máxime si, como resulta en el caso planteado, la consultante puede modificar el beneficiario a pesar de calificarse el «trust» como irrevocable).

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.

No obstante, en el supuesto objeto de consulta, la consultante adquirió la titularidad jurídica de la cuota correspondiente de los bienes y derechos incorporados al «trust» familiar con ocasión del fallecimiento de su madre –quien era una de las «settlor» o «grantor» de este primer «trust» familiar–. Posteriormente, se procedió a la escisión de este primer «trust» familiar del que resultaría el nuevo «trust» –que es objeto de consulta–, al cual se asignaron los bienes y derechos que recibió la consultante con ocasión del fallecimiento de su madre, y del que la consultante es beneficiaria y «trust protector».

Por tanto, en contestación a las consultas formuladas, se indica lo siguiente: en primer lugar, las distribuciones que, en vida de la consultante, efectúe el «trustee» a favor de los otros beneficiarios, se entenderán como transmisiones «inter vivos» realizadas directamente por parte de la consultante a favor de sus descendientes. Por otra parte, la transmisión de los activos del «trustee» a los beneficiarios descendientes de la consultante, al fallecimiento de la misma, tendría la consideración de transmisión «mortis causa». Ambas transmisiones estarán sujetas al ISD, la primera conforme al artículo 3.1.a) y la segunda conforme al artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD–:

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

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

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

[...].”.

Ahora bien, la sujeción al ISD se producirá cuando los sujetos pasivos –los beneficiarios a quienes se transmitan los bienes y derechos– tengan su residencia habitual en España –por obligación personal–, o bien, no siendo residentes, cuando los bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español –por obligación real–.

“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.

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.

[...].”.

“Artículo 7. Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”.

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).

Conforme a lo expuesto y en contestación a las consultas formuladas, cabe sentar las siguientes conclusiones:

a) 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 la madre del consultante y formalizadas a través del Documento de Constitución y del Documento de Aportación 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.

b) 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 de la consultante a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la transmisión, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al «trust». Ahora bien, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, si los beneficiarios tienen su residencia habitual en España, o por obligación real, si no siendo residentes, cuando los bienes y derechos que adquieran, cualquiera que sea su naturaleza,

estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

c) A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con las conclusiones anteriores, con independencia de que se hubiera formalizado o no la transmisión lucrativa «inter vivos» descrita, el fallecimiento de la consultante producirá, en principio, una transmisión «mortis causa» de los bienes y derechos aportados al «trust», en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes y derechos al «trust». Ahora bien, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, si los descendientes tienen su residencia habitual en España, o por obligación real, si no siendo residentes, cuando los bienes y derechos que adquieran, cualquiera que sea su naturaleza, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

d) Por último, 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.

Tercero. Respecto de la cuestión Primera, letra f), la consultante solicita la confirmación sobre si debería presentar el Modelo 720 “Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero” en su condición, mientras ella viva, como beneficiaria principal y única del nuevo trust y, por tanto, titular real. Confirmación de que su hija, IMK, residente fiscal en España, no debería presentar el Modelo 720 “Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, mientras la Consultante esté viva, toda vez que no tendría la condición de beneficiaria de dicho trust hasta el fallecimiento de la Consultante.

Como se ha expuesto al inicio, la contestación de la consulta, así como su carácter vinculante, se ha de referir al obligado tributario que ha planteado la consulta, no ha su descendiente, por cuanto este no ha planteado la misma.

En los antecedentes manifiesta la consultante que:

- En el momento de constitución del nuevo trust y, en concreto, en el año 2018, la Consultante no fue residente a efectos fiscales en España. Del mismo modo, en el momento del fallecimiento de la madre de la Consultante (año 2010), la misma no residía a efectos fiscales en España.

- A partir de 2021, la Consultante es residente a efectos fiscales en España, en concreto, en la Comunidad Autónoma de Madrid,

tributando bajo el régimen general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- En cuanto al resto de los beneficiarios del trust, cabe indicar que una de las hijas de la Consultante, ACK, es no residente a efectos fiscales en España, mientras que la otra hija, IMK, es residente fiscal en España desde el año 2018.

- El Trustee designado en el trust no es residente a efectos fiscales en España.

- La consultante manifiesta que los activos del primitivo trust familiar del nuevo Trust no son activos situados, que puedan ejercitarse o cumplirse en territorio español.

Establece la disposición adicional decimoctava de la LGT:

“Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley

10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.”.

Por su parte, estas obligaciones se desarrollan en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

Conforme con lo anterior, si la condición de beneficiaria principal y única del nuevo trust al que se refiere la interesada le confiere la de titular o titular real de bienes o derechos de los establecidos en la normativa transcrita y no concurriese ninguna de las causas eximentes de la obligación de declarar igualmente recogidas en normativa anterior, existirá la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa

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