

## Resultados

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

#### Documento seleccionado

Nº de consulta	V2033-22
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	21/09/2022
Normativa	Ley 19/1991 art. 3. Ley 29/1987 arts. 3,5,6 y DA 2ª
Descripción de hechos	<p>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.</p>
Cuestión planteada	<ul style="list-style-type: none"><li>- 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 (beneficiario).</li><li>- Si, en caso de fallecimiento del "settlor", los activos recibidos del "trust" por el consultante, se entenderían transmitidos directamente "mortis causa" del "settlor" al consultante, quedando esta transmisión sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su modalidad sucesiones.</li><li>- Si, en caso de que el fallecimiento se produjera siendo el consultante residente fiscal en la Comunidad de Madrid, la ley aplicable sería la normativa vigente en la Comunidad de Madrid en el momento del devengo y la cuota tributaria se deberá determinar teniendo en cuenta el grado de parentesco entre el "settlor" -padre- y el consultante -hijo-.</li></ul>

**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 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.

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.

En relación la cuestión planteada en el escrito de consulta relativa a la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP:

“Artículo 3. Hecho imponible.

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley.

(...)”.

Por lo tanto, al mantener el “settlor” la titularidad de los bienes aportados al “trust”, el consultante, como beneficiario del mismo,

no deberá incluirlos en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, por no ser el titular de estos bienes y, por lo tanto, no formar parte de su patrimonio durante la vida del “settlor”, siempre y cuando no se lleve a cabo una distribución de estos bienes a favor del consultante que dé lugar a una transmisión.

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:

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

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

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:

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

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «intervivos» 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.

(...).”.

Por último, la disposición adicional segunda de la LISD dispone lo siguiente en su apartado Uno.1:

“Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12),

y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

(...).”

De acuerdo con los preceptos anteriores y la doctrina expuesta, sobre la segunda de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, en caso del fallecimiento del “settlor” (el padre del consultante), se producirá la adquisición por el consultante de la cuota correspondiente de los bienes y derechos incorporados al “trust”, teniendo la consideración de transmisión “mortis causa” sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.b) de la LISD, realizada directamente por parte del “settlor” a favor del consultante.

La sujeción al impuesto se producirá, en este caso, por obligación personal, ya que el consultante, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 5 a) de la LISD, tiene su residencia habitual en España. Por otra parte, al considerarse una transmisión directa del “settlor” al beneficiario, en este caso, del padre 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.

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, conforme a los preceptos transcritos, en el supuesto objeto de consulta al ser el causante no residente en territorio español, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, el consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tendrá derecho a aplicar la normativa propia aprobada por de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, como parece que sucede en el supuesto planteado, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el sujeto pasivo, en este caso, la Comunidad de Madrid.

#### 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.

Segunda: En consecuencia, el “settlor” sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al “trust”, por lo que el consultante no deberá incluir estos bienes en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, por no ser el titular de los mismos y, por lo tanto, no formar parte de su patrimonio.

Tercera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, el fallecimiento del padre del consultante con posterioridad a la aportación de los bienes al “trust” dará lugar, en principio, a 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 mismo. Esta transmisión, realizada directamente por parte del “settlor” a favor del consultante, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que el consultante tiene su residencia habitual en España, pudiéndose aplicar las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores previstos en la norma por razón de parentesco, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos.

Cuarta: 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.

Quinta: El consultante –causahabiente– deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que reside, en este caso la Comunidad de Madrid, ya que según la información facilitada ninguno de los bienes adquiridos se encuentra situado en España.

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.