

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0312-19
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	14/02/2019
NORMATIVA	Ley 19/1991 art. 3 y 5
DESCRIPCION-HECHOS	<p>En 2009, el padre de la consultante acordó la constitución de un "trust" (revocable) de acuerdo con las leyes de las Islas Vírgenes Británicas. Las partes en el "trust" fueron las siguientes: el constituyente del "trust" ("settlor"), no residente fiscal en España y titular de las acciones en una compañía residente en las Islas Vírgenes Británicas, que fueron objeto de aportación al "trust"; los gestores o fiduciarios del "trust" ("trustees"), sobre los que no se aporta información en el escrito de consulta y los beneficiarios del "trust", que son en vida del "settlor", el propio "settlor" o sus descendientes directos (sus hijos), según indicaciones del "settlor" y transcurridos seis meses desde su fallecimiento, sus tres hijos, entre los que se encuentra la consultante (residente fiscal en España). Por lo tanto, el "settlor" es el único que está facultado (hasta su fallecimiento) para acordar el reparto de los bienes del "trust", careciendo la consultante y el resto de descendientes de poder de disposición sobre el activo del "trust".</p> <p>El padre tiene intención de donar una suma de dinero a sus hijas, entre las que se encuentra la consultante. Los fondos para realizar la donación proceden del "trust".</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la donación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:</p> <p>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) 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.</p> <p>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 acarrecaba 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.</p> <p>Conforme a lo anterior, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un "trust" ("settlor") 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 "settlor" 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.</p> <p>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 (máxime si, como resulta en el caso planteado, el grantor o settlor puede modificar el beneficiario al calificarse el "trust" como revocable).</p> <p>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.</p> <p>Por tanto, en el caso planteado en el escrito de consulta, la donación que padre de la consultante pretende efectuarle a través del "trust" deberá entenderse realizada directamente por aquel. En cuanto a la tributación de tal operación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD– que en la letra b) de su apartado 1 establece que:</p> <p>"Constituye el hecho imponible:</p> <p>(...)</p> <p>b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos".</p> <p>En cuanto al obligado tributario, el artículo 5 de la LISD determina en su letra b) que:</p> <p>"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:</p> <p>(...)</p> <p>b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el donatario o el favorecido por ellas."</p>

De acuerdo con los preceptos anteriores, el otorgamiento por el padre de la consultante de una escritura pública para formalizar una donación de dinero a favor de sus hijas como beneficiarias del "trust" constituido por aquel, conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", siendo sujetos pasivos del impuesto la consultante y su hermana.

En cualquier caso, ha de señalarse 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, 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.

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

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 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 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 formalice la donación de todo o parte de los bienes o derechos aportados o de los rendimientos producidos por tales bienes o derechos en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del "grantor o settlor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al "trust".

Tercera: Por lo tanto, en el caso planteado, el otorgamiento por el padre de la consultante de una escritura pública para formalizar una donación de dinero a favor de sus hijas como beneficiarias del "trust" constituido por aquel conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", siendo sujetos pasivos del impuesto la consultante y su hermana.

Cuarta: 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.

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.