

**NUM-CONSULTA** V1495-16

**ORGANO** SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

**FECHA-SALIDA** 08/04/2016

**NORMATIVA** Ley 29/1987 arts. 1, 3, 6, 7 y 24

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante es una ciudadana estadounidense que recientemente ha adquirido la residencia fiscal en España (con efectos desde 2015). Sin embargo, la totalidad de los miembros de su familia (padres, tíos y hermanos) tienen nacionalidad y residencia fiscal en Estados Unidos. Sus padres disponen de un patrimonio en Estados Unidos, que fue organizado, conforme a la legislación del estado de California, mediante la constitución de diferentes "trusts", entre los que se encuentran varios "trusts" irrevocables creados en beneficio de la consultante. Los padres de la consultante (en concepto de "settlor") aportaron a los "trusts" distintos bienes muebles e inmuebles de su propiedad. Todos los bienes aportados a los "trusts" están localizados en Estados Unidos. Simultáneamente a la aportación de los bienes a los "trusts" se nombraron diferentes gestores ("trustees") de los "trusts". La consultante, junto con sus hermanos, es beneficiaria de los distintos "trusts" mencionados. A este respecto, la consultante no dispone de ningún poder sobre los "trusts" o los bienes aportados a ellos, ya que los "trustees" son los encargados de su gestión y mantenimiento. Por otra parte, puede que en algún momento del futuro la consultante sea designada "trustee" o "co-trustee" de dichos "trusts".

**CUESTION-PLANTEADA** Si, al fallecimiento de sus padres, el patrimonio gestionado por el "trust" fuese adquirido por una sociedad estadounidense (en su calidad de beneficiaria del "trust") íntegramente participada por la consultante, y tuviera la consideración de residente fiscal en España, tendría que tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**CONTESTACION-COMPLETA** En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente: En primer lugar, cabe indicar que la consultante manifiesta que, conforme a reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (cita a este respecto las resoluciones en contestación a consultas vinculantes V0010-10, de 14 de enero de 2010 y V1016-10, de 14 de mayo de 2010), el "trust" es una institución jurídica que no ha sido reconocida en España, motivo por el que, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre personas físicas realizadas a través de un "trust" se consideran realizadas directamente entre las propias personas físicas intervinientes. Conforme a lo anterior, y dado que actualmente es residente fiscal en España. ante

un eventual fallecimiento de sus padres entiende que ella sería sujeto pasivo por obligación personal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición "mortis causa" de los distintos bienes muebles e inmuebles aportados a los "trusts" por sus padres, incluidos aquellos que forman parte de "trusts" irrevocables que fueron constituidos en su beneficio y que fueron donados en su favor conforme a la ley estadounidense.

Además, señala que actualmente sus padres se están planteando reestructurar su patrimonio conforme a la legislación estadounidense, mediante una modificación en los beneficiarios de los "trusts". Tras la reestructuración patrimonial, se designaría como beneficiaria de algunos de los "trusts" (en los que figura actualmente como beneficiaria) a una sociedad, posiblemente constituida en Estados Unidos (al amparo de la legislación de California, una sociedad puede legítimamente ser beneficiaria de un "trust"), y la consultante dejaría de ser beneficiaria de aquellos. Dicha sociedad estaría íntegramente participada por la consultante, y en tal condición de socia única tendría el control sobre la actividad y distribuciones de la misma. Pues bien, como señala la consultante, esta Subdirección General ya se ha pronunciado en diversas ocasiones (a las resoluciones citadas por la consultante, se pueden añadir, entre otras, las resoluciones V1991-08, de 30 de octubre, V2703-13, de 10 de septiembre, V1003-14, de 8 de abril y V1224-14, V1225-14 y V1226-14, todas ellas de 7 de mayo de 2014,-dictadas en contestación a consultas vinculantes-) acerca del tratamiento de los "trust" en nuestro sistema tributario, 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 decía en la reseñada resolución V-1991-08, «cabe indicar que 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. Sobre esta institución, incluso existe un texto internacional como es el Convenio o Convención de La Hava. de 1 de julio de 1985. sobre lev

aplicable al trust y su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos ordenamientos jurídicos. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1992, aunque la ratificación por los Estados ha sido muy escasa. En la actualidad, sólo diez países han ratificado el Convenio, y, entre ellos, no está España». 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.

En cuanto a la normativa española aplicable, el artículo 1 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– 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». Por su parte, el artículo 3 de dicha Ley dispone en las letras a) y b) de su apartado 1 que «Constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (letra a) y la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos (letra b)».

Por lo que se refiere a las obligaciones de contribuir, los artículos 6 y 7 de la LISD regulan las llamadas obligación personal y obligación real en los siguientes términos:

«Artículo 6.º 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.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

«Artículo 7.º 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».

Conforme a los preceptos transcritos, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España se les exige el impuesto por obligación real, es decir, que no tributan por la adquisición de tipo de bienes, sino solo por la de aquellos bienes incluidos en alguno de los supuestos recogidos en el artículo 7 de la LISD, que son los siguientes:

Adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados en territorio español.

Adquisición de bienes y derechos que pudieran ejercitarse en territorio español.

Adquisición de bienes y derecho que hubieran de cumplirse en territorio español.

Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas.

Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

En cuanto al devengo del impuesto, el artículo 24 de la LISD establece en sus apartados 1 y 2 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 adquiera 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.

2. En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato».

De acuerdo con los preceptos anteriores y dado que las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios, la constitución de unos “trusts” por parte de los padres de la consultante de los que ha resultado beneficiaria constituye un incremento de patrimonio a título lucrativo obtenido por una persona física; es decir, se cumple el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante, si se trata de una adquisición mortis causa, o cuando se celebre o cause el acto o contrato –en este caso, la constitución de los “trusts”– si se realiza inter vivos.

Se dice en el escrito de consulta que la constitución fue inter vivos y que se produjo cuando la beneficiaria no era residente en España. Por lo tanto, dado que el hecho imponible –que es la constitución de los “trusts” y no las rentas que deriven de dicha constitución o el patrimonio que se entregue posteriormente– se realizó en Estados Unidos (fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto), no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. Todo ello, sin perjuicio de la tributación que, en su caso, pueda corresponder por la percepción de las rentas de acuerdo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, en cuanto a la consulta sobre si, al fallecimiento de sus padres, el patrimonio gestionado por el “trust” fuese adquirido por una sociedad estadounidense (en su calidad de beneficiaria del “trust”) íntegramente participada por la consultante, y tuviera la consideración de residente fiscal en España, tendría que tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe contestarse en sentido negativo, ya que, como señala el artículo 1 de la LISD, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas; los obtenidos por personas jurídicas están sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

#### CONCLUSIONES:

Primera: La figura del trust no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Así, el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al trust y su reconocimiento, no ha sido ratificado por España. Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre la consultante y sus padres a través de “trusts” se consideran realizadas directamente entre una y otros.

Segunda: La constitución de diversos “trusts” a favor de la consultante por sus padres 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”. Al entenderse las relaciones entre la consultante y sus padres a través de “trusts” realizadas directamente entre una y otros, el devengo del impuesto se produce en el momento de la constitución de los “trusts”.

Tercera: La adquisición por una sociedad del patrimonio de un “trust”, al fallecimiento de los “settlers”, en su condición de beneficiaria no estará nunca sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues dicho impuesto solo grava incrementos de patrimonio a título lucrativo obtenido por personas físicas. Los de las personas jurídicas están sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

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.