

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068503

DGT: 26-03-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0817/2018

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. Las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un trust (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, se consideran -a efectos del ordenamiento jurídico tributario español- transmisiones directas del grantor al beneficiario, al no tratarse de una figura jurídica reconocida por nuestro ordenamiento. Y 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. Devengo. A falta del reconocimiento de la figura del trust, parece razonable considerar que, en principio, no se tiene por constituido el mismo 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 a pesar de calificarse el trust como irrevocable-, de lo que cabe inferir que el settlor o constituyente sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al mismo. No obstante, en casos como éste, en que coinciden la figura de trustee y beneficiario, debe valorarse, conforme a los acuerdos del trust y la situación de hecho, si las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del trust son equivalentes a la titularidad sobre dichos bienes, en cuyo caso sí se entendería que la transmisión se produce con motivo de la aportación de bienes al trust, valoración de circunstancias que corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, a la Administración gestora competente.

Descripción sucinta de los hechos:

En 2005, la madre del consultante acordó la constitución de un "trust" (irrevocable y discrecional) en los Estados Unidos de América, regulado bajo la ley del Estado de Florida. Las partes en el "trust" fueron las siguientes: La constituyente del "trust" (grantor), ciudadana americana, residente fiscal en dicho país y titular de los bienes que fueron objeto de aportación al "trust". Los gestores o fiduciarios del "trust" (trustees), que eran el hijo -consultante- y la nuera de la grantor, también ciudadanos americanos y residentes en Estados Unidos, encargados de la gestión y distribución de los bienes aportados al "trust" y de los rendimientos que estos generaran. Los beneficiarios del "trust", que eran los mismos trustees -el hijo y la nuera de la grantor- así como cualquier descendiente de cualquier grado de dicho hijo, entre ellos, su primer hijo y, con salvedades, su otra hija. Se instituía a esta categoría de beneficiarios como personas potenciales destinatarias de los bienes aportados al "trust" así como de los rendimientos generados por estos.

Cuestión planteada:

Primera: Si la aportación de bienes al "trust", formalizada a través del Documento de Constitución y del Documento de Aportación, produjo o no alguna transmisión de bienes a efectos fiscales, de manera que en caso de que posteriormente se formalice la donación de todo o parte de los bienes aportados al "trust" en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se producirá una transmisión inter vivos directamente del "grantor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, considerándose por lo tanto aplicables los coeficientes establecidos para el Grupo II, al tratarse de una transmisión a favor de descendientes del "grantor".

Segunda: Si, en ausencia de dicha formalización, el fallecimiento del "grantor" produciría una transmisión mortis causa, que se entendería devengada con el propio fallecimiento, y que debería ser liquidada en atención a lo dispuesto en el artículo 22 de la LISD. Aclaración de si en este caso, a diferencia del anterior, la aplicación del artículo 22.2 de la LISD determinaría la obligación de liquidar en el momento del fallecimiento como una transmisión a personas del Grupo IV; o bien, al igual que en el caso anterior, sería posible liquidar como una transmisión a personas del Grupo II, dado que en cualquier caso los bienes serán transmitidos a favor de descendientes.

Contestación:

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

Como se indica en la exposición de hechos, en 2005, la madre del consultante acordó la constitución de un "trust", regulado bajo la ley del Estado de Florida., siendo trustees el consultante y su cónyuge, también ciudadanos americanos y residentes en Estados Unidos, y beneficiarios ellos mismos, así como cualquier descendiente de cualquier grado del consultante, entre ellos, su primer hijo y, con salvedades, su otra hija. Indica el consultante que se instituye a esta categoría de beneficiarios como personas potenciales destinatarias de los bienes aportados al "trust" así como de los rendimientos generados por estos, pudiendo ser, en su caso, beneficiarios efectivos de acuerdo con las distribuciones que puedan acordar los trustees en el ejercicio de las funciones que les son encomendadas por parte de la grantor. En relación con las cláusulas establecidas en el documento de constitución del "trust", cabe destacar que la cláusula séptima señala que el "trust" es irrevocable, si bien esta irrevocabilidad afecta solo al valor de lo aportado y que en la cláusula decimocuarta se reconoce al grantor la posibilidad de recuperar los bienes aportados al "trust", sin necesidad de solicitar ninguna autorización para ello, siempre que simultáneamente sean sustituidos por otros bienes de similar valor.

A este respecto, en primer lugar, cabe indicar que, 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.

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" (grantor) 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 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, 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 "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 a pesar de calificarse el "trust" como irrevocable).

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.

No obstante, en casos como el planteado en el que coinciden la figura de trustee y beneficiario, debe valorarse, conforme a los acuerdos del "trust" y la situación de hecho, si las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del "trust" son equivalentes a la titularidad sobre dichos bienes, en cuyo caso sí se entendería que la transmisión se producirá con motivo de la aportación de bienes al "trust". La valoración de dichas circunstancias corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, a la Administración gestora competente.

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 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 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 aportados en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del "grantor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al "trust".

Tercera: 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 donación descrita, el fallecimiento del "grantor" 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 al "trust".

Cuarta: No obstante, en casos como el planteado en el que coinciden la figura de trustee y beneficiario, debe valorarse, conforme a los acuerdos del "trust" y la situación de hecho, si las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del "trust" son equivalentes a la titularidad sobre dichos bienes, en cuyo caso sí se entendería que la transmisión se producirá con motivo de la aportación de bienes al "trust". La valoración de dichas circunstancias corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Quinta: 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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública