

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de mayo de 2025

Sala 4.^a

R.G. 5163/2024

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. *Trust.* Al no existir en España la figura del "trust", se tienen por no constituidos los mismos y los bienes aportados pasan directamente de la persona que constituye el *trust* al beneficiario, estando la operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si como es el caso, la constitución del *trust* tenía como finalidad la transmisión de los bienes "mortis causa" del causante a sus herederos, se tratará de un hecho imponible del ISD por adquisición mortis causa, siendo el sujeto pasivo el beneficiario y el causante quien constituyó el trust.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución del recurso de reposición dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el día 14 de junio de 2024 (expediente ...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 10 de noviembre de 2019 tuvo lugar en ... (Estados Unidos) el fallecimiento de Don **Bts**.

Su heredera, Doña **Axy**, residente en España, solicitó prórroga para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La presentación de la autoliquidación e ingreso de la cuota tributaria fueron efectuados el día 5 de febrero de 2021.

SEGUNDO.- El día 11 de febrero de 2024 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó propuesta de liquidación provisional en el marco de un procedimiento de comprobación limitada dictándose acuerdo de liquidación provisional el día 5 de abril de 2024 en el que se imponía una cuota de 398.091,38 euros, recargo por importe de 347,21 euros, intereses de demora por 60.147,38 euros, resultando todo ello un total a ingresar de 458.585,97 euros.

TERCERO.- Contra el citado acuerdo fue interpuesto recurso de reposición que fue resuelto, desestimándose, el día 14 de junio de 2024.

CUARTO.- El día 17 de julio de 2024 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 15 de julio de 2024 contra la resolución del recurso de reposición dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el día 14 de junio de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho del acto impugnado.

TERCERO.- En la resolución de la presente reclamación hemos de tener presente la siguiente normativa:

El hecho imponible del impuesto se encuentra regulado en el artículo 3 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su apartado 1 a) dispone;

Síguenos en...

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

El artículo 6 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece:

"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. (...)"

En relación con el devengo del Impuesto, el artículo 24 de la Ley establece:

"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."

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

Por último, resulta aplicable lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"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."

CUARTO.- La obligada tributaria impugna la inclusión en la base imponible del impuesto del valor de los bienes y derechos de un "trust" del que la interesada es beneficiaria y se expresa en los siguientes términos:

"Si la figura jurídica del Trust no es aceptada en nuestro ordenamiento jurídico, un impuesto sobre dicha figura jurídica no puede ser utilizado para establecer la base imponible de una sucesión/herencia y, por ende, tampoco las cuotas o bases hereditarias de cada uno de los supuestos sujetos pasivos, ya que el impuesto de liquidación del Trust no tiene nada que ver con una herencia".

El principal problema que se plantea en el caso que nos ocupa es que en la sucesión opera un instrumento que no existe en nuestro país, como es el "trust".

Los "trust" son un instrumento de gran relevancia en el ámbito financiero y legal, originario del sistema legal anglosajón, que se han convertido en un pilar fundamental en la planificación patrimonial y en la gestión de activos de esos países.

Se puede definir un "trust" como un acuerdo legal en el que una parte, (el fideicomitente o "settlor"), transfiere la propiedad de determinados bienes a otra (el fiduciario o "trustee"), para el beneficio de un tercero (beneficiario o "beneficiarie").

Este acuerdo establece los términos y condiciones a través del cual el fiduciario administra y distribuye los bienes.

La Dirección General de Tributos, se ha manifestado en numerosas ocasiones al respecto. En su respuesta a la consulta V-2033-22, de 21 de septiembre de 2022, entiende:

"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

Síguenos en...



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. (...).

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". (...)

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.

Síguenos en...



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."

Teniendo en cuenta lo anterior no puede acogerse lo alegado por la reclamante quien, como señalábamos anteriormente, interpreta que al no existir la figura del "trust" en España, la masa patrimonial que comporta no puede incluirse en la base imponible del impuesto.

En los documentos que constan en el expediente se evidencia que la constitución del "trust" tenía como finalidad la transmisión de los bienes "mortis causa" del causante a sus herederos y el hecho de que en España no exista dicha figura jurídica no puede tener como consecuencia que no se tribute por los bienes percibidos.

Este Tribunal entiende, igual que se desprende de la consulta a la Dirección General de Tributos transcrita, que el "trust" ha de tenerse por no constituido y los bienes aportados al mismo pasan directamente del "settlor" al beneficiario y así se ha manifestado en anteriores resoluciones entre las que podemos citar la 00-3418-2023.

QUINTO.- La reclamante reitera una serie de alegaciones ya vertidas en el trámite de audiencia del procedimiento de comprobación limitada y en el recurso de reposición relativos al tipo de cambio empleado por la Administración Tributaria, a determinadas donaciones efectuadas en testamento que minoran la base imponible y la solicitud de deducción de ciertos gastos y deudas. Como quiera que todas estas cuestiones fueron resueltas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en la liquidación provisional y que la motivación de dicho órgano gestor es conforme a derecho, se transcribe, a efecto de hacerlo propio, el extracto de la resolución en el que se da respuesta motivada a dichas cuestiones:

"En cuanto al importe de los legados realizados a entidades o fundaciones, efectivamente se ha comprobado que el importe legado conjunto es de 3.000.000 \$.

En consecuencia, el importe total de los legados asciende a 3.500.000 euros, que aplicando el tipo de cambio a la fecha de devengo resulta una cantidad de 3.170.002,71 euros.

-El tipo de cambio a aplicar debe ser establecido en la fecha de devengo del impuesto, con independencia de cuando los sujetos pasivos reciban las divisas.

-El interesado señala que serían deducibles las "pérdidas en ventas", así como diversos gastos necesarios para que los sujetos pasivos obtengan su séptima parte del trust.

El art. 32 del RD 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece "En las adquisiciones por causa de muerte podrán deducirse, además de las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas siempre que su existencia se acredite por documento público...;

Las deudas deducibles deben ser del causante y por tanto, deben estar contraídas a la fecha de devengo. Las pérdidas por la venta de los inmuebles no serían deudas del causante, son deudas contraídas como consecuencia de la gestión del patrimonio posterior al fallecimiento del causante, y por tanto, no son deducibles.

El art. 33.1 del RD 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones establece "Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:

- a) Los gastos que, cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso...;*
- b) Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos ...;*
- c) Los gastos de entierro y funeral en cuanto se justifiquen ...;"*

El apartado 33.2 señala: "No serán deducibles los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto".

En consecuencia, los costes necesarios para la venta de los inmuebles no se consideran gastos deducibles."

SEXTO.- Teniendo en cuenta todo lo anterior procede desestimar la presente reclamación a efectos de confirmar la resolución del recurso de reposición.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

