

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 10-06-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0986/2025

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. *Trust.* El padre de la interesada, residente fiscal en Panamá, ha constituido varios trusts en los que él mismo actúa simultáneamente como settlor, trustee y único beneficiario mientras viva. La contribuyente no debe incluir esos bienes en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio ni en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, ya que no forman parte de su patrimonio personal. Únicamente en el supuesto de que se le transmitieran bienes de manera efectiva mientras viva el settlor, tendría que tributar por ellos. La situación cambia con el fallecimiento del padre. En ese momento se produce, a efectos fiscales españoles, una transmisión mortis causa directa desde el padre hacia los beneficiarios designados en el trust. Esa transmisión queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En este contexto, es irrelevante que la contribuyente tribute en España por el régimen especial para trabajadores desplazados (art. 93 LIRPF).

Descripción sucinta de los hechos:

El padre de la consultante, residente fiscal en Panamá, ha constituido varios "trust" actuando como "settlor". Estos "trust" tienen como característica común que el "settlor" es también el "trustee" y el único beneficiario del "trust" mientras este viva. A la muerte del "settlor", los beneficiarios de los "trust" pasan a ser, entre otros, la consultante y sus descendientes. Los "trust" carecen de bienes y derechos situados en España, y es intención del padre de la consultante que, si los tuvieren, el mayor valor proporcional de los situados en España estará en la Comunidad de Madrid.

La consultante es residente fiscal en España según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributando en este impuesto en el régimen especial para trabajadores desplazados previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006 de dicho impuesto. La consultante permanece en el territorio de la Comunidad de Madrid, donde tiene su domicilio, un mayor número de días dentro de cada año. Aplicará el régimen especial para trabajadores desplazados del IRPF durante los años 2024 a 2029.

Cuestión planteada:

1. Si, mientras viva el padre de la consultante, la consultante debe incluir en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, y en su caso en su declaración del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, bienes o derechos que formen parte del patrimonio de los "trust".

2. Si, en caso de fallecimiento de su padre mientras la consultante tributa bajo el régimen especial para trabajadores desplazados en el IRPF, debe declarar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones algún bien o derecho que forme parte del patrimonio de los "trust" en el momento del fallecimiento. Si tuviera que hacer esta declaración:

a. Cuáles serían los bienes o derechos que formen parte del patrimonio del "trust".

b. Normativa autonómica aplicable si, del periodo de los cinco años anteriores al día anterior al de fallecimiento de su padre, la consultante hubiera permanecido en la Comunidad de Madrid un menor número de días de los que estuvo anteriormente en el Reino Unido, desde donde se desplazó a territorio español en 2024. Bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores por razón del parentesco previstos en la normativa autonómica que serían aplicables.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas este Centro Directivo informa lo siguiente:

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), V0695-17, de 16 de marzo de 2017 y V0817-18, de 26 de marzo, 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

Síguenos en...

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 acarreaaba 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 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” 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 “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.

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 “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”.

El artículo 3 de dicha Ley regula el hecho imponible estableciendo en su apartado primero:

“Artículo 3. Hecho imponible.

Síguenos en...



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 «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

(...).”

“Artículo 6. Obligación personal.

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.

Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...).”

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.

Síguenos en...



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.

(...).”

Por su parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), determina en su artículo 32 los casos en que el ISD se ha cedido a las Comunidades Autónomas y los puntos de conexión con cada una de ellas, en los siguientes términos:

“Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...).”

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio –en adelante, IP– y al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas –en adelante, ITSGF–, 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, establece:

“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 1 de esta Ley.

(...).”

Síguenos en...



Por su parte, el apartado tres del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), establece:

“Artículo 3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

(...)

Tres. Hecho imponible. Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial”

De acuerdo con los preceptos anteriores y la doctrina expuesta, en el supuesto planteado mientras viva el padre de la consultante, al mantener el “settlor” la titularidad de los bienes o derechos aportados a los “trust”, la consultante no deberá incluir en sus declaraciones del IP y del ITSGF los bienes y derechos incluidos en los “trust” en los que tiene la condición de beneficiaria, por no ser la 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.

En caso del fallecimiento del “settlor” –padre de la consultante– se producirá la adquisición por la consultante de la cuota correspondiente de los bienes y derechos incorporados a los “trust”, teniendo la consideración de transmisión “mortis causa” sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.a) de la LISD, realizada directamente por parte del “settlor” a favor de la consultante.

En cuanto a la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR– aplicable a los desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, está regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante, LIRPF–.

El artículo 93 de la LIRPF establece lo siguiente:

“Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

(...)

Síguenos en...

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

(...)

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la LIRPF, quienes optan por acogerse al citado régimen especial son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y, simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades). Es decir, en ningún momento se plantea que dichas personas puedan no ser consideradas como residentes en España, la única especialidad que plantea este régimen se encuentra en la forma de tributación de dichos contribuyentes.

En definitiva, la sujeción al ISD se producirá, en este caso, por obligación personal de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la LISD, ya que la consultante, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 5 a) de la LISD, tiene su residencia habitual en España. Por lo tanto, el impuesto se le exigirá por todos los bienes y derechos adquiridos en la sucesión "mortis causa" como causahabiente, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados, dentro o fuera de España.

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 de 18 de diciembre).

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, la 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, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el sujeto pasivo, en este caso, la Comunidad de Madrid.

Por otra parte, al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

Con relación a lo anterior, y en contestación a la pregunta formulada por la consultante sobre las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores previstos en la normativa autonómica que serían aplicables, debe precisarse lo siguiente. La naturaleza autonómica de la normativa invocada impide a este Centro Directivo manifestarse al respecto y ello por lo dispuesto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, que establece lo siguiente:

“Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.

(...)

Síguenos en...



2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

(...).”

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 a los “trust” a los que se hacen referencia en el escrito de consulta, no tienen, en principio, efectos.

Segunda: En consecuencia, el “settlor” sigue manteniendo la titularidad de los bienes aportados al “trust”, por lo que la consultante no deberá incluir en sus declaraciones del IP y del ITSGF los bienes y derechos incluidos en los “trust” en los que tiene la condición de beneficiaria.

Tercera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, el fallecimiento del “settlor” 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 a los “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 de la consultante, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que el consultante tiene su residencia habitual en España.

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: La consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes que adquiriera, 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 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 la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el sujeto pasivo, en este caso, la Comunidad de Madrid.

Sexta: Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

Síguenos en...



Séptima: En cuanto a la determinación de las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores previstos en la normativa autonómica, este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

