

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Consultas

La aportación de participaciones a un “trust” de carácter irrevocable no puede equipararse a una donación a favor de los beneficiarios del “trust”.

Fecha: 09 de enero de 2025
Art 33 LIRPF (Ley 35/2006)
Nº de Consulta: V0022-25

www.gacetafiscal.com

El consultante es titular de las acciones que representan el 28,92% del capital social de una sociedad en la que desempeña funciones de dirección, percibiendo por ello retribuciones que superan el 50% de la totalidad de sus rendimientos de trabajo y rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

Se plantea la constitución de uno o más “Trusts” a los que aportaría las referidas acciones y de los que serían beneficiarias sus hijas, residentes en los Estados Unidos de América. Dichos “Trusts” serían irrevocables, el consultante no tendría facultades discrecionales sobre ellos, y las hijas no podrían transferir las acciones por cualquier título sin el consentimiento del consultante durante un plazo de 10 años.

Si resulta aplicable a las acciones la exención establecida en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, y a su aportación al “Trust”, la reducción establecida en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la exención de la ganancia patrimonial prevista en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

A la cuestión consultada se refirió la consulta V0718-19, por lo que procede hacer remisión a las consideraciones efectuadas en ésta, en la que se manifestó al respecto lo siguiente:

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

CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

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 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 desconocen 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” (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.

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 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.

CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La cuestión consultada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, queda limitada a si puede considerarse como una donación de las participaciones sociales del padre al hijo la asignación de dichas participaciones sociales a la masa patrimonial que constituye el “Trust”.

A efectos de este impuesto no puede efectuarse dicha equiparación ya que nos encontramos ante negocios jurídicos diferentes. Mediante la constitución de un “Trust”, una persona “(settlor)” asigna una parte de sus bienes o derechos a un patrimonio separado, que queda bajo la administración de un

“Trustee”, realizándose dicha administración a favor de determinados fines o personas designadas como beneficiarias del “Trust”, mientras que la donación, de acuerdo con el artículo 619 del Código Civil, es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. La falta de equiparación del “Trust” con instituciones reconocidas en derecho español (y en general, en países en los que rige el derecho continental como el nuestro) y las contradicciones existentes con los principios generales del derecho vigentes en dichos países en aspectos esenciales del “Trust” como la “doble propiedad”, ha determinado que España no haya suscrito el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre Ley aplicable al “Trust” y su reconocimiento.

En consecuencia, no puede considerarse que la constitución de un “Trust” mediante la aportación de las participaciones sociales constituya una donación de dichas participaciones a los efectos previstos en el artículo 33.3.c) 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).

Todo ello con independencia de indicar que la falta de reconocimiento del “Trust” no impide que las reglas de individualización de rentas aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se contienen en el artículo 11 de la Ley del Impuesto resulten de aplicación a los sujetos intervinientes en el “Trust” en la medida en que se trate de rentas que correspondan a personas físicas contribuyentes por el Impuesto procedentes de elementos patrimoniales de los que sean titulares o en los que ostenten derechos en función de los acuerdos establecidos

para la constitución y funcionamiento del “Trust”; tributación que dependerá del alcance y contenido de los derechos que les hayan sido atribuidos.

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 y formalizadas a través del Documento de Constitución, 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: 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.

Tercera: No puede considerarse que la constitución de un “Trust” mediante la aportación de las participaciones sociales constituya una donación de dichas participaciones a los efectos previstos en el artículo 33.3.c) de la Ley del Im-

puesto sobre la Renta de las Personas físicas. Todo ello con independencia de indicar que la falta de reconocimiento del "Trust" no impide que las reglas de individualización de rentas aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se contienen en el artículo 11 de la Ley del Impuesto resulten de aplicación a los sujetos intervinientes en el "Trust" en la medida en que se trate de rentas que correspondan a personas físicas contribuyentes

por el Impuesto procedentes de elementos patrimoniales de los que sean titulares o en los que ostenten derechos en función de los acuerdos establecidos para la constitución y funcionamiento del "Trust"; tributación que dependerá del alcance y contenido de los derechos que les hayan sido atribuidos.

(...)"

Texto recuperado web MINHFP.